IST DAS ERFORDERNIS DER "UNMITTELBAREN" ZWECKVERWIRKLICHUNG IM STEUERLICHEN GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT NOCH AUFRECHTZUERHALTEN?

Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades
der Juristischen Fakultät
der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Detlev Fricke

aus Stettin

Göttingen 1967

IST DAS ERFORDERNIS DER "UNMITTELBAREN" ZWECKVERWIRKLICHUNG IM STEUERLICHEN GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT NOCH AUFRECHTZUERHALTEN?

Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades
der Juristischen Fakultät
der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Detlev Fricke

aus Stettin

Göttingen 1967

Bauknecht, Dissertations-Druckerei, 8 München 8, Zeppelinstr. 79, Tel. 458195

Berichterstatter: Professor Dr. Riewald
Mitberichterstatter: Professor Dr. Badura

Tag der mündlichen Prüfung: 18.2.1967

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

MEINEN ELTERN

INHALTSVERZEICHNIS

		Seite
A.	Literaturverzeichnis	IX
I.	Lehrbücher, Kommentare und Einzelschriften	IX
II.	Abhandlungen und Aufsätze	XI
B.	Verzeichnis der verwendeten Gerichtsentscheidungen	XV
I.	Entscheidungen des Reichsgerichts	XV
II.	Entscheidungen des sächsischen Oberverwaltungsgerichts	XV
III.	Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichts	XVI
IV.	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs	XVI
V.	Entscheidungen des obersten Finanzgerichtshofs	XX
VI.	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs	XV
VII.	Entscheidungen der Finanzgerichte	XXI
C.	Abkürzungsverzeichnis	XXII

Ist das Erfordernis der unmittelbaren Zweckverwirklichung im Gemeinnützigkeitsrecht noch aufrechtzuerhalten?

I.	Einführung	1
	1. Die wichtigsten Gesetze, in denen eine unmittelbare Förderung der gemeinnützigen Zwecke verlangt wird	1
	2. Beispiele	3
II.	Klärung des Begriffs der Unmittelbarkeit	6
	1. Historischer Überblick	6
	a) Folgerungen aus dem Erfordernis der Ausschließlichkeit	6
	b) Versagung der steuerlichen Begünstigung wegen privatwirtschaftlicher Betätigung	11
	c) Zusammenfassung	14

2. Verhältnis der Gemeinnützigkeit zum Erfordernis der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit 15

a) Ausschließlichkeit 15
b) Unmittelbarkeit 18

3. Begriff der Unmittelbarkeit 18

III. Untersuchung der Rechtsprechung und Rechtsetzung zum Begriff der Unmittelbarkeit 20

1. Vorbemerkung 20
2. Fälle, in denen die steuerliche Begünstigung wegen fehlender Unmittelbarkeit versagt wurde 21

a) Mangelnde Unmittelbarkeit wegen Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln an andere gemeinnützige Körperschaften 21

aa) Ablehnung der Steuerbefreiung wegen privatwirtschaftlicher Betätigung 22
bb) Echte Fälle 26

b) Mangelnde Unmittelbarkeit wegen Zurverfügungstellung von sachlichen Mitteln 27
c) Mangelnde Unmittelbarkeit wegen Zurverfügungstellung von persönlichen Mitteln 28
d) Sonstige heute überholte Fälle mangelnder Unmittelbarkeit 31
e) Zusammenfassung 34

3. Grenzfälle und von der Rechtsprechung oder Rechtsetzung entwickelte Ausnahmen von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit 34

a) Theorie von der Unschädlichkeit der Zuhilfenahme eines Mittelsmannes 36
b) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und der steuerbegünstigte Zweckverwirklichungsbetrieb 39

aa) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb 39
bb) Der Zweckverwirklichungsbetrieb 41

c) Rechtsprechung und Rechtsetzung zur Bildung von Rücklagen und der Ansammlung eines Zweckvermögens 44
d) Teilweise Zurverfügungstellung von Mitteln bei sonst unmittelbarer Förderung der gemeinnützigen Zwecke 47
e) Zusammenfassung mehrerer gemeinnütziger Körperschaften 48
f) Besonders gelagerte Einzelfälle 48
g) Zusammenfassung 55

IV. Ist das Erfordernis der Unmittelbarkeit noch aufrechtzuerhalten? 56

1. Gründe, die zum Erfordernis der Unmittelbarkeit führten oder für seine Beibehaltung sprechen 56

a) Ausschließlichkeit 56
b) Wirtschaftliche Betätigung 56
c) Kontroll- und Vorbeugungsfunktion des Erfordernisses der Unmittelbarkeit 56
d) Prinzip der Selbstverwirklichung 57

2. Gründe gegen das Erfordernis der Unmittelbarkeit 57

a) Zur Ausschließlichkeit 57
b) Zur wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften 60
c) Zur Kontroll- und Vorbeugungsfunktion des Erfordernisses der Unmittelbarkeit 62
d) Zur Selbstverwirklichung 64

aa) Folgerungen hinsichtlich der Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln 64
bb) Folgerungen hinsichtlich der Zurverfügungstellung von persönlichen Mitteln 67
cc) Folgerungen hinsichtlich der Zurverfügungstellung von sachlichen Mitteln 67
dd) Sonstige Gründe 68

3. Zusammenfassung 70

V. Schlußbetrachtung 71

1. Finanzwirtschaftliche Auswirkungen 71
2. Gesetzgeberische Folgerungen 73

A. LITERATURVERZEICHNIS

I. LEHRBÜCHER, KOMMENTARE UND EINZELSCHRIFTEN

Becker-Riewald-Koch	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Kommentar. Bd. I 1963
Biedermann	Die Gemeinnützigkeitsverordnung. 1955
Blümich-Klein-Steinbring	Körperschaftssteuergesetz mit Durchführungsverordnungen 4. Aufl. 1965
Boettcher-Leibrecht	Gemeinnützigkeitsverordnung, Kommentar 1956
Breuning-Lewinski	Kommentar zum Gesetz über das Reichsnotopfer 1921
Bühler	Lehrbuch des Steuerrechts: Bd. I. Allgemeines Steuerrecht. 1927 Bd. II. Einzelsteuerrecht. 1938 Einkommensteuer, Körperschaftssteuer und die Gewinnbestimmung der Gewerbesteuer nebst Gemeinnützigkeitsverordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen. 1956
Bühler-Paulick	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer. Kommentar. 2. Aufl.
Cerutti	Die Steuerfreiheit von Stiftungen. 1940
Evers	Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz i. d. F. vom 30.3.1920, 8.4.1922. 1923. (2. Aufl. 1927)
Germershausen	Die Körperschaftsteuer, ihre Bedeutung und Handhabung auf sportlichem Sektor unter dem Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit. Diss. Kiel 1955
Heinitz	Kommentar zum preußischen Stempelsteuergesetz vom 31.7.1895. 3. Aufl. 1909
Herrmann-Heuer	Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer und Körperschaftsteuer. 10. Auflage
Hübschmann-Hepp-Spitaler	Reichsabgabenordnung, 1. -4. Auflage

Jacoby	Die Gemeinnützigkeit. Begriff und Bedeutung im deutschen Recht unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts. 1934
Keil	Die persönlichen Befreiungen der Berufsverbände von der Körperschaft- und Vermögensteuer. Diss. Köln 1954
Kennerknecht	Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz. 1926 und 1935
Klaus	Befreiung juristischer Personen von der Steuerpflicht. Nach dem zürcherischen Steuergesetz. 1922 Zürich
Kühn	Reichsabgabenordnung, Steueranpassungsgesetz und Nebengesetze. 7. Aufl. 1963
Lademann	siehe Hübschmann-Hepp-Spitaler
Lenski	Körperschaftsteuer. 4. Aufl. 1960
Mandach	Die Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht. Diss. Bern 1945
Mirre-Dreutter	Das Körperschaftsteuergesetz 1934. 1939
Müller	Steuererleichterung für Vereine und Stiftungen des Gemeinwohls (Gemeinnützigkeitsverordnung) 2. Aufl. (Herausgegeben vom Vorstand des deutschen Paritätischen Wohlfahrtsverbandes e.V. F/M).
Niggli	Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund. Bern 1945
Popitz	Kommentar zum Umsatzsteuergesetz (vom 24. Dezember 1919) 2. Aufl. 1921; 3. Aufl, 1928
Reinhardt	Die neuen Steuergesetze. 1935
Riewald-Becker	Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Teil I, 1941, Nachdruck 1956

Rössler-Troll-Langner	Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz. 7. Aufl. 1964
Rosendorff	Das Körperschaftsteuergesetz vom 10.8.1925. 1925
Schröter	Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke in der Rechtsprechung. 1941
Seitz	Die Steuervergünstigung der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke. Diss. Heidelberg 1950
Seweloh	Das Gesetz zur Aufbringung der Industriebelastung 1929
Steinhardt	Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht 1954
Stölzle	Erbschaftssteuergesetz 1925/31. 2. Aufl. 1932
Thümen	Das Vermögensteuergesetz. 1932
Tipke-Kruse	Reichsabgabenordnung, Kommentar, 2. Aufl. 1965
Troeger	Die karitativen Anstalten im Steuerrecht. 1938
Wallis von	Steuergegünstigung gemeinnütziger Zwecke 1964

II. ABHANDLUNGEN UND AUFSÄTZE

Binder	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. B 1950/319
Bock	Zur Steuerpflicht von Beherbergungsbetrieben gemeinnütziger Körperschaften. FR 1961/219
Boettcher	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Gemeinnützigkeitsverordnung StW 1949/615 Zur Reform der Gemeinnützigkeitsverordnung StW 1951/457 Erläuterungen zu dem Vorschlag für eine Neufassung der Gemeinnützigkeitsverordnung. StW 1952/611 ff, 620 ff, 625 ff

Breyhan	Die Körperschaftsteuer der öffentlichen Betriebe. DStZ 1935/718, 815 ff.
Bühring	Ausschließlich gemeinnützige Zwecke DStZ A 1958/305
Cerutti	Die Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit bei gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken im Umsatzsteuerrecht. DStZ A 1955/17
Dahlheimer	Die neue Gemeinnützigkeitsverordnung StWa 1954 66.
Dopatka	Die Besteuerung der kirchlichen, gemeinnützigen und mildtätigen Körperschaften, Anstalten und Stiftungen. BB 1948/202
Ehlers	Kritische Bemerkungen zur neuen Gemeinnützigkeitsverordnung. B 1954/313
Felix	Förderung der Allgemeinheit als Voraussetzung der Gemeinnützigkeit. FR 1961/236
Golla	Zur körperschaftsteuerlichen Behandlung der Stiftungen. DStZ 1943/50
Hefner-Bickerich	Körperschaftsteuerpflicht gemeinnütziger Betriebe (I. Fürsorgeerziehungsanstalten. II. Alkoholfreie Gaststätten) DStBl 1935 411/0603 S. 3 und 4
Heinrich	Neue Bestimmungen im Gemeinnützigkeitsrecht. StW 1950/37
Heining	Die neue Gemeinnützigkeitsverordnung FR 1954/10
Herrmann	Neufassung der Gemeinnützigkeitsverordnung GmbHR 1954/37
Hoffmann	Die Gemeinnützigkeitsverordnung - ihre Rechtsgültigkeit. StW 1947/555
Kaase	Gemeinnützigkeit einer Stiftung bei Belastung des Stiftungsvermögens mit einer Leibrente zugunsten des Stifters. B 1956/1139

Kalm v. — Die Neuregelung des Gemeinnützigkeitsrechts in der britischen Zone. StW 1948/187
Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb. StW 1949 619
Zur Gewinnermittlung bei der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe karitativer Anstalten. FR 1949/60
Zur steuerlichen Behandlung der Bibelgesellschaften. FR 1949/63.
Wünsche der Praxis für die Neufassung der Gemeinnützigkeitsverordnung RF 1952/271.
Zur Durchführung der Gemeinnützigkeitsverordnung. FR 1954/380

Kennerknecht — Die Stellung der öffentlichrechtlichen und privatrechtlichen Religionsgesellschaften und der religiösen Vereinigungen und Anstalten nach dem neuen Körperschaftsteuerrecht. DStBl 1926/105
Zur Frage der Steuerpflicht gewerblicher Betriebe von kirchlichen, gemeinnützigen und mildtätigen Körperschaften und Vermögensmassen. DStBl 1931/783

Kloß — § 3 Ziff. 3 Umsatzsteuergesetz 1919 (ausschließlich gemeinnützige oder wohltätige Unternehmen) in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Allgemeine Steuerrundschau Bd. 5/30

Kohlenbach — Durchführungserlaß zur neuen Gemeinnützigkeitsverordnung. FR 1954/237

Kraft — Die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit (Grundsatzstudie). Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht 1932/315 - 402

Kummer — Die Rechtstellung der geistlichen Orden und ähnlicher Vereinigungen in Preußen StWa 1939/563

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemeinnütziger und mildtätiger Körperschaften. DStZ 1940/301

Löwenstein von	Der Begriff "gemeinnützig" im Sinne des § 2 Ziff. 7 der Reichsratbestimmung über die Vergnügungssteuer. PrVerwBl Bd. 48/205.
Loewer	Über die Begriffe der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit nach der Gemeinnützigkeitsverordnung. DStZ A 1956/121
Mrozek	Unterliegen Einkünfte der Klöster aus ihren Brauereien der Körperschaftsteuer? DStBl 1928 119
Mußfeld	Die Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 Steueranpassungsgesetz. DStZ 1942/37
Prugger	Die Abzugsfähigkeit von Spenden für besonders förderungswürdige gemeinnützige Zwecke. FR 1958/562
Räß	Unter welchen Voraussetzungen sind Unternehmungen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, von der Körperschaftsteuer befreit? DStBl 1930/809
Rau	Zuerkennung der Gemeinnützigkeit bei Wohnungsunternehmen. DStZ A 1953/160
Riewald	Die Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. BB 1954/385
Schmölders	Die steuerliche Begünstigung von Spenden und Stiftungen für wissenschaftliche Forschungszwekke in den Vereinigten Staaten. StW 1948/1018
Schultze-Schlutius	Zur Klärung des Begriffs "wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb". StW 1938/855, 941 ff
Seweloh	Urteilsbesprechungen/ StW 1933/361, 1934/493, 501, StW 1935/678
Steinhardt	Gewerbebetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. DStZ 1949/119
Teske	Die Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 DStR 1954 49.

Tietmann	Einzelfragen zur steuerlichen Behandlung der kirchlichen, gemeinnützigen und mildtätigen Körperschaften. FR 1949/45 Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zum Steueranpassungsgesetz und zur Gemeinnützigkeitsverordnung. FR 1949/61
Ulrichs	Kirchen und Orden im Körperschaftsteuerrecht. StW 1936/1465, 1609 ff
Weisensee	Die persönlichen Befreiungen von Körperschaften mit kirchlichen oder mildtätigen Zwecken. DStBl 1935 147/0603 S. 1 Körperschaftsteuer bei Körperschaften, die kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. DStBl 1935/813
Zimmer	Abzug von Ausgaben zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger, religiöser und wissenschaftlicher Zwecke. RF 1950/367
Zitzlaff	Gemeinnützige Zwecke im Körperschaftsteuerrecht DStZ 1947/150 Die Stellung der Stiftungen, insbesondere gemeinnütziger, mildtätiger und kultureller Art. StW 1952/72 Die Gemeinnützigkeit im Steuerrecht DStR 56/28.

B. VERZEICHNIS DER VERWENDETEN GERICHTSENTSCHEIDUNGEN

I. ENTSCHEIDUNGEN DES REICHSGERICHTS

22.9.1890	JMBl 1891/24
10.12.1891, IV 270/91	JMBl 1892/279
1.7.1895	JMBl 1896/313

II. ENTSCHEIDUNGEN DES SÄCHSISCHEN OBERVERWALTUNGSGERICHTS

20.3.1902, Nr. 296 II S.	Jahrbücher des kgl. sächs. OVG	2/261
6.8.1908, Nr. 110 II S/07	Jahrbücher des kgl. sächs. OVG	12/360

III. ENTSCHEIDUNGEN DES PREUSSISCHEN OBERVERWALTUNGSGERICHTS

12. 1.1904	PrVerwBl. Jahrgang 25/542
6. 2.1906, JN II 287	Preuß. OVG Bd. 48/89
7.11.1908, V A 77/08	E in Staatsteuersachen Bd. 14/314
24. 3.1909, V A 152/08	E in Staatsteuersachen Bd. 14/318
16. 4.1910, V A 31/10	E in Staatsteuersachen Bd. 14/316
17. 4.1912, VI G 306/11	E in Staatsteuersachen Bd. 15/426
17. 6.1914, II HC 154/14	Preuß. OVG Bd. 67/56
12. 1.1926, VII D 2/25	Preuß. OVG Bd. 80/4

IV. ENTSCHEIDUNGEN DES REICHSFINANZHOFS

Datum	Aktenzeichen	Slg.	RStBl	StW (Nr.)
3.12.1920	II B 22/20	4/120	1921/58	
11. 2.1921	I B 44/20	5/65	1921/202	
18. 2.1921	I B 27/20	5/65	1921/174	
	I B 19/20	5/70		
22. 2.1921	I B 24/20	5/79		
25. 2.1921	I B 17/21		1921/204	
	I B 26/21		1921/203	
18. 5.1921	I B 23/20	6/57	1921/298	
	I A 54/21	6/47		
3. 6.1921	I B 189/21		1921/297	
9. 6.1921	I B 183/21	6/233		
14. 6.1921	I B 35/20	6/100	1921/309	
5. 7.1921	I B 179/21	6/287	1921/371	
31. 8.1921	I B 289/21	6/332	1921/394	
2.12.1921	I aA 113/21	8/339		
15. 2.1922	I A 149/21	8/217	1922/328	
19. 5.1922	I A 47/22		1922/231	
14. 7.1922	I 25/22	10/85	1922/328	
20.10.1922	I A 167/22	10/332		
9. 3.1923	I A 215/22	(nicht veröffentlicht)		
30. 6.1923	I A 85/23	13/122	1924/185	
9. 7.1923	V A 433/22			1923/837
8. 1.1924	V A 389/23	13/210		
1. 7.1924	V A 22/24	14/139		

Datum	Aktenzeichen	SLg.	RStBl	StW (Nr.)
2. 1.1925	I B 64/24	15/174		
7. 7.1925	I A 55/25	17/53		1925/495
14. 7.1925	I A 39/25		1925/168	
28. 9.1925	I A 65/25			1925/730
8. 3.1927	I A 4/27	20/282		
29. 7.1927	I A 254/27	(nicht veröffentlicht)		
27. 9.1927	I A 331/27	22/86		1927/674
11.10.1927	I A 384/27			1927/746
13.10.1927	I A 345-49/27		1929/47	
25.11.1927	I A 439/27	22/204		1928/20
24. 1.1928	I A 261/27			1928/316
14. 2.1928	V A 677/27		JW 1929/531	
7. 8.1928	II A 308/28		1928/316	
23.10.1928	I A 549/28			1929/148
22. 2.1929	II A 81/29	25/14		
26. 2.1929	I Aa 90/29		1929/203	
5. 3.1929	I Aa 97/29		1929/250	1929/911
26. 3.1929	I A 354/28			1929/467
23. 4.1929	I Aa 753/28	25/103		
28. 5.1929	I Aa 198/29		1929/446	1929/910
30. 7.1929	I Aa 423/29		1929/573	
6. 8.1929	I Aa 279/29		1929/558	
29. 8.1929	I A 239/29		1929/545	1929/858
	I Aa 478/28		1929/593	
22.10.1929	I Aa 484/29		1929/669	
	I Aa 644/29		1929/666	
29.10.1929	I Aa 665/29		1930/249	1929/1023
	I Aa 436/29		1930/11	
12.12.1929	I Aa 653/28	26/135	1930/45	1930/160
	III A 46/28	26/143	1930/56	
14. 1.1930	I Aa 658/29		1930/145	
10. 7.1930	III A 373/29		1930/632	1930/1522
17. 7.1930	III A 261/29		1930/631	
28. 8.1930	III A 16/30		1931/53	
9. 9.1930	II A 469/30		1930/696	
21.10.1930	II A 490/30		1930/820	
18.11.1930	I A 294/30		1931/263	
27.11.1930	I A 143/30	27/299	1931/29	

Datum	Aktenzeichen	Slg.	RStBl	StW (Nr.)
17.12.1930	III A 32/30			1931/611
29. 1.1931	III A 453/30		1931/550	1931/612
7. 5.1931	I A 92/31	28/346	1931/392	1931/915
14. 7.1931	I A 270/31		1931/822	
27. 7.1931	I A 60/30		1931/652	
26. 9.1931	V A 174/31		1932/370	
15.12.1931	I A 5/30		1932/142	
17.12.1931	III A 773/31	(nicht veröffentlicht)		
16. 6.1932	III A 124/32		1932/783	
	III A 624/31		1932/779	
30. 6.1932	III A 208/32	(nicht veröffentlicht)		
22. 7.1932	V A 513/32		JW 1933/1907	
10.11.1932	III A 341/32		1933/17	
24.11.1932	III A 847/31		1933/262	
29.11.1932	I A 289/31		1933/51	
14.12.1932	III A 170/32		1933/76	
12. 1.1933	III A 399/32	32/255	1933/193	1933/258
26. 1.1933	III A 167/31		1933/195	1933/376
11. 7.1933	I A 388/32		1933/1055	
10.10.1933	I A 208/33		1934/58	
29.11.1933	I A 157/33	34/329	1934/377	1934/397
19.12.1933	I A 218/32		1934/379	
11. 1.1934	III A 351/33	35/147	1934/246	1934/339
19. 1.1934	III A 377/32			1934/340
27. 2.1934	I A 136, 137/32		1934/667	
27. 4.1934	V A 357/33		1934/813	
8. 6.1934	V 386/33	36/187		
29.11.1934	III A 38/34		1935/600	1935/128
26. 3.1935	I A 28/34		1935/855	
28. 3.1935	III A 395/34		1935/1094	1935/316
25. 7.1935	III A 378/34		1935/1493	
7. 4.1936	I A 227/35	39/202	1936/442	
31.10.1936	Gr. S. D 8/36	41/59		
10.12.1936	III A 194/36		1937/31	
26. 2.1937	II A 125/36	41/95	1937/629	1937/264
18. 3.1937	III eA 22/36		1938/476	
	III A 60/37		1937/476	
9. 4.1937	III A 58/37		1937/542	1937/356

Datum	Aktenzeichen	Slg.	RStBl	StW (Nr.)
	III A 57/37	(nicht veröffentlicht)		
24. 7.1937	VIaA 1/35	42/64	1937/1103	1937/457
24. 9.1937	VIaA 28/37	42/133	1937/1104	1937/537
23.10.1937	VIa 70/37	42/226	1937/1160	1937/609
27.11.1937	VIa 1, 2/37	42/303	1938/35	
7. 2.1938	VIa 75/37	43/190	1938/357	1938/115
17. 3.1938	VI A 87/37		1938/372	1938/174
	VIa 45/37	43/288	1938/378	
	VIa 35/37	43/276	1938/393	
26. 4.1938	VIa 27/36	44/3	1938/582	
	VIa 27/37	44/67	1938/613	
5. 7.1938	VIa 59/37	44/234	1938/828	1938/520
23. 7.1938	VIa 92/37	44/277	1938/913	
6. 9.1938	VIa 18/38	45/184	1938/1070	
	VIa 4/38	45/44	1938/1183	
4.10.1938	VIa 43/38	45/80	1939/92	1939/9
25.10.1938	VIa 7/38	45/140	1938/1189	
	VIa 88/37	45/139	1938/1051	
29.11.1938	VIa 78/37	45/278	1938/1180	1939/125
29.11.1938	VIa 1038	45/257	1938/1164	
	VIa 45/38		1939/63	1939/97
17.12.1938	VIa 37/38		1939/921	
	VIa 91/37	45/314	1939/483	
20.12.1938	I 295/38	46/1	1939/688	
28. 1.1939	VIa 53/38	46/84	1939/545	
27. 6.1939	I 131/38	47/139	1939/910	
16.12.1939	VIa 68/39	(nicht veröffentlicht)		
16. 3.1940	VIa 22/39		1940/490	
27. 4.1940	VIa 29/39		1940/528	
14. 6.1940	VIa 8/40		1941/231	1941/161
10. 9.1940	III 286/39		1940/905	
22. 3.1941	VI 22/41	50/182	1941/371	
	VIa 18/41	50/122	1941/437	
19. 4.1941	VIa 31/41		1941/378	
23. 7.1941	VI A 49/41		1941/818	
1.10.1941	VIa 63/41		1941/771	
16. 5.1942	VIa 70/41	52/18	1942/853	
17.10.1942	VIa 21/42		1942/982	1942/433

Datum	Aktenzeichen	Slg.	RStBl	StW (Nr.)
	VIa 14/42		1942/986	1942/432
3. 3.1943	VIa 12/41		1943/397	1943/170
	VIa 40/42		1943/258	1943/159
17. 3.1943	VIa 4/43	53/195	1943/468	
29. 5.1943	VIa 48/42		1943/467	1943/300

V. ENTSCHEIDUNGEN DES OBERSTEN FINANZGERICHTSHOFS

12. 2.1946	I 1/46 S	54/185		1947/7
13. 9.1947	I 17/46			1947/37
30. 7.1949	I D 4/49 S	54/362		1950/6
25. 2.1950	I 8/49 S	54/449	1951/452	

V. ENTSCHEIDUNGEN DES BUNDESFINANZHOFS

			BStBl III	
30. 1.1951	II 123/50 S	55/102	1951/40	
22. 8.1952	III 256/51 U	56/705	1952/270	
30. 1.1953	III 20/52 U	57/180	1953/71	
24. 2.1953	I 33/51	57/277	1953/109	
17. 8.1954	I 119/52 U	59/294	1954/324	
10.12.1954	III 78/54 S	60/165	1955/63	
10. 5.1955	I 173/53 U	60/464	1955/177	
13. 4.1956	III 242/55	62/462	1956/171	1956/195
11. 9.1956	I 81/56	(nicht veröffentlicht)		
31.10.1957	III 158/57 U	66/438	1958/170	
17.12.1957	I 182/55 U	66/247	1958/96	
15. 1.1960	III 307/57 U	70/353	1960/131	
28.10.1960	III 134/56	72/292	1961/109	
28.11.1961	I 34/61 U	74/192	1962/73	
20. 9.1963	III 328/59 U	77/578	1963/532	
31.10.1963	I 320/61 U		1964/20	

VII. ENTSCHEIDUNGEN DER FINANZGERICHTE

3. 3.1948, FG Stuttgart I 90/48, StW 1949/5
21.12.1949, FG Tübingen I 182/48, StW 1950/53
5.12.1950, FG München III 179/50, StW 1951/54
19. 2.1952, FG Schleswig-Holstein II 60 - 61/52, DStR 1953/168
30. 3.1954, FG Stuttgart III 104/53, DStZ B 1954/171
21. 2.1956, FG Hannover I 275/55, EFG 1956/270
16.12.1955, FG Hannover III 349/55 (nicht veröffentlicht)
11. 9.1958, FG Hannover III 1 - 2/58, DStZ B 1958/494

C. ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

aaO	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
B	Der Betrieb
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
betr.	betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BGBl	Bundesgesetzblatt
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Durchführungsbestimmungen
Diss.	Dissertation
DStBl	Deutsches Steuerblatt
DStRdsch	Deutsche Steuerrundschau
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung
DStZ B	Eildienst Deutsche Steuerzeitung
E	Entscheidung
EFG	Entscheidung der Finanzgerichte
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FR	Finanzrundschau
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau
GrErwStG	Grunderwerbsteuergesetz
Gr. S.	Großer Senat
GS	Preußische Gesetzessammlung
GVBl	Gesetz- und Verordnungsblatt
i. d. F.	in der Fassung

JMBl	Justizministerialblatt
JW	Juristische Wochenschrift
KAG	Kommunalabgabengesetz
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
LAG	Lastenausgleichsgesetz
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OVG	Oberverwaltungsgericht
Pr. OVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrVerwBl	Preußisches Verwaltungsblatt
RdF	Reichsminister der Finanzen
RdErl.	Runderlaß
RennwLottG	Rennwett- und Lotteriegesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl	Reichsgesetzblatt
RNOG	Reichsnotopfergesetz
RStBl	Reichssteuerblatt
s.	siehe
S.	Satz, Seite
SHG	Soforthilfegesetz
Slg.	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des RFH und des BFH
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StW	Steuer und Wirtschaft (zitiert nach Spalten; Rechtsprechung nach Nummern)
StWa	Steuerwarte
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom, von
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VStG	Vermögensteuergesetz
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer

I. EINFÜHRUNG

1. Die wichtigsten Gesetze, in denen eine unmittelbare Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke verlangt wird

Der selbstlose Einsatz von Kapital und Arbeit zu gemeinnützigen Zwecken wurde seit jeher steuerlich begünstigt.

Der Begriff der Gemeinnützigkeit findet sich bereits in § 25 II 6 ALR [1]; schon das preußische Gesetz von 1867 betreffend die gemeinnützigen Aktiengesellschaften [2] gewährte unter bestimmten Voraussetzungen Sportel- und Stempelfreiheit. Es sei ferner der Begriff der milden Stiftung genannt [3].

Der Grund jener und auch der heutigen Steuerbefreiungen war etwa zu allen Zeiten der gleiche, nämlich die Erkenntnis der Notwendigkeit, uneigennützige, allein am Gemeinwohl orientierte Tätigkeit zu fördern. Die Vorteile der altruistischen Tätigkeit derartiger Unternehmen sollten der Allgemeinheit unverkürzt zugutekommen [4].

Im Gegensatz zu früher haben sich lediglich die Schwerpunkte gemeinnütziger Tätigkeit etwas verschoben. War früher beispielsweise die Altersfürsorge allein Sache des einzelnen, so hatten naturgemäß Stiftungen wie das "Heilig-Geist-Spital" in Lübeck ihren festen Platz, um einen Ausgleich zu dieser mehr liberalen Auffassung vom Bürger im Staat zu schaffen.

Doch auch bei der heute immer stärker werdenden Tendenz zum Versorgungsstaat haben die privaten gemeinnützigen Körperschaften und Stiftungen ihre volle Berechtigung, da sie beispielsweise schneller in der Lage sind, sich auf neue Gegebenheiten einzustellen, wie dies erst kürzlich durch die Eröffnung der ersten deutschen Alterswerkstätten bewiesen wurde.

Gerade ein demokratischer Staat kann und sollte auf die uneigennützige Privatinitiative derartiger Unternehmen nicht verzichten, sondern ihre Entstehung und Existenz nach Kräften fördern. Ein gutes Beispiel einer großzügigen Förderung geben hier die Vereinigten Staaten von Amerika [5] im Gegensatz zum "Dritten

---

1) Siehe dazu Jacoby S. 8 ff.

2) Gesetz vom 2.3.1867, GS 1867 S. 385.

3) Siehe die Befreiungsvorschrift Ziff. 2 g des Tarifs des preußischen Erbschaftssteuergesetzes vom 30.5.1873, GS 1873 S. 329, 344 und die hierzu ergangenen Entscheidungen des RG in JMBl 1892/279, 1891/24, 1896/313.

4) Ebenso Riewald BB 1954/385, Felix FR 1961/236.

5) Siehe dazu Schmölders StW 1948/1018 ff.

Reich", das bezeichnenderweise einen weitgehenden Abbau der Steuerbegünstigungen wegen gemeinnütziger, kirchlicher oder mildtätiger Betätigung einleitete [1].

§ 4 Abs. 1 Ziff. 6 des Körperschaftsteuergesetzes von 1934 [2] besagt in der noch heute gültigen Fassung:

> "Von der Körperschaftsteuer sind befreit: 6. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Unterhalten sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht, so sind sie insoweit steuerpflichtig".

Ähnliche, zum Teil wörtlich übereinstimmende Befreiungsvorschriften finden sich heute in fast allen wichtigen Steuergesetzen.

So in:

§ 3 Ziff. 6 Vermögensteuergesetz
§ 4 Ziff. 1 Grunderwerbsteuergesetz
§ 4 Ziff. 3 b und 6 Grundsteuergesetz
§ 3 Ziff. 6 Gewerbesteuergesetz
§ 18 Abs. 1 Nr. 19 b und 20 Erbschaftsteuergesetz
§ 7 Abs. 1 Ziff. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz
§ 5 Ziff. 8 Soforthilfegesetz
§ 18 Abs. 1 Nr. 14 Satz 1 Lastenausgleichgesetz
§ 18 Abs. 1 letzter Halbsatz Rennwett- und Lotteriegesetz
§ 4 Ziff. 16 a Umsatzsteuergesetz.

---

1) So der RFH Gr. S. Slg. 41/59, 66. Dafür spricht auch, daß § 14 Nr. 1 KStG 1925 (RGBl 1925 I 208), wonach Beträge, die satzungsgemäß ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken zugeführt wurden, als abzugsfähige Sonderleistungen anerkannt wurden, inhaltlich nicht in das KStG 1934 übernommen wurde. Ebenso wurde in § 8 der 4. VO zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den eingegliederten Ostgebieten die Steuerbefreiung kirchlicher Zwecke nicht übernommen (VO vom 24.2.1940, RGBl I 418; ebenso RdErl. des RdF vom 13.3.1940, RStBl 1940/325).

2) KStG vom 16.10.1934, RGBl I 1031.

Als objektive Befreiungsvorschrift findet sich dieser Gedanke auch in § 11 Ziff. 5 Körperschaftsteuergesetz und in § 10 b Einkommensteuergesetz [1]. Danach sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher oder staatspolitischer Zwecke abzuziehen, soweit sie einen bestimmten Betrag nicht überschreiten. Nähere und verbindliche Erläuterungen zu den Begriffen wie kirchlich, gemeinnützig, mildtätig, ausschließlich und unmittelbar finden sich im Gegensatz zu früher, als diese Begriffe noch jeweils getrennt in den Aus- und Durchführungsbestimmungen der entsprechenden Steuergesetze erläutert wurden, in den §§ 17 bis 19 Steueranpassungsgesetz [2] und der die Gemeinnützigkeitsverordnung 1941 [3] ablösenden Gemeinnützigkeitsverordnung vom 24.12.1953 [4].

In dieser Arbeit geht es um das Erfordernis der Unmittelbarkeit, das heißt um den Grundsatz, daß eine steuerliche Begünstigung nur dann gewährt wird, wenn die steuerpflichtige Körperschaft die Allgemeinheit "unmittelbar" fördert.

2) Beispiele

Die Berechtigung des in allen Steuerbefreiungsvorschriften wiederkehrenden Erfordernisse der Unmittelbarkeit erscheint jedoch fraglich [5], wenn man von folgenden typischen Beispielen [6] ausgeht, in denen die Steuerbefreiung

---

1) Siehe dazu Zimmer FR 1950/367, Prugger FR 1958/662.

2) Zu deren Erläuterungen siehe Mußfeld DStZ 1942/37.

3) VO zur Durchführung der §§ 17 bis 19 StAnpG vom 16.12.1941, RStBl 1941/937.
Zu deren Abänderungen nach 1945 siehe v. Kalm StW 1948/187 ff.

4) VO zur Durchführung der §§ 17 bis 19 StAnpG vom 24.12.1953, BStBl 1954 I 6.
Zu den Vorarbeiten siehe Boettcher StW 1951/457, 1952/608, 617, 625 ff.
Zur Einführung der VO siehe insbesondere: Dahlheimer StWa 1954/66, Heining FR 1954/10, Herrmann GmbH-Rundschau 1954/37, Riewald BB 1954/385, Teske DStRdsch 1954/49.

5) Ansätze zu einer Kritik am Erfordernis der Unmittelbarkeit finden sich bereits bei Runge JW 1933/1908 und neuerdings bei Germershausen S. 34 ff und Loewer DStZ A 1956/121, ihre Kritik richtet sich jedoch nicht so sehr gegen das Erfordernis der Unmittelbarkeit als solches, sondern nur gegen die allzu strenge Auslegung, bzw. bei Loewer gegen die praktische Aufgabe dieses Erfordernisses durch die zahlreichen Ausnahmen.

6) Siehe zu den Beispielen und zur grundsätzlichen Kritik des Erfordernisses der Unmittelbarkeit Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 6 Abs. 8 und 13; siehe auch Riewald, Reichsabgabenordnung, Aufl. 1941 § 17 StAnpG Anm. 8 (S. 177).

mangels "unmittelbarer" gemeinnütziger Betätigung versagt werden mußte.

Es ist schwer, einzusehen, inwiefern ein Verein, der einer anderen gemeinnützigen Körperschaft [1], etwa einer Volkshochschule, das von ihm unterhaltene Grundstück zur Ausübung deren gemeinnütziger Tätigkeit überläßt, weniger gemeinnützig wirke, als jene Körperschaft.

Dieselbe Frage erhebt sich bei einem weiteren von Riewald geschilderten Fall: Ein Verein unterhält einen Spielplatz für die Jugend. Erweist es sich zur besseren Ausnutzung oder um Störungen zu vermeiden als erforderlich, den Platz bestimmten gemeinnützigen Sportvereinen oder Kindergärten zur Verfügung zu stellen, so ist, obwohl die Gemeinnützigkeit des Vereins eher größer geworden ist, eine "unmittelbare" Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke und damit eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nicht mehr gegeben. Vom Sinn der Befreiungsvorschriften her ist es auch nicht unbedingt einzusehen, warum beispielsweise eine Vereinigung von Kaufleuten und Industriellen, die es sich zum Ziel gesetzt hat, Schiffbrüchigen zu helfen, dies nicht in der Form tun sollte, daß sie den Gewinn aus der Verwaltung des aus Wertpapieren, Geld und Grundstücken bestehenden Vereinsvermögens an die gemeinnützige Gesellschaft zur Rettung Schiffsbrüchiger überweist [2].

Es wird sich oft als wirksamer erweisen, gewissen, bestehenden gemeinnützigen Körperschaften die entsprechenden Mittel zu überweisen, als selber unmittelbar die gemeinnützigen Zwecke mit unzureichenden Mitteln und in unzureichender Form zu verwirklichen.

Durch das Erfordernis der Unmittelbarkeit, das heißt, durch den steuerlichen Zwang zur Selbstverwirklichung der gemeinnützigen Ziele, wird einer gewissen Konzentration Vorschub geleistet. Die Folge davon ist ein Nachlassen gemeinnütziger Tätigkeit auf kleinerer Basis oder lokaler Ebene (Volkshochschul- und Kinderspielplatzfall), beziehungsweise ein indirekter Zwang zu gemeinnütziger Tätigkeit in bereits bestehenden, größeren gemeinnützigen Körperschaften.

Diese wenigen Beispiele werfen die Frage auf, ob nicht der weiter oben angedeutete Grund zur Gewährung der Steuerfreiheit auch hier gegeben ist [3]. In

---

1) Das Wort "gemeinnützig" soll im folgenden vereinfachend für die Worte "gemeinnützig, kirchlich und mildtätig" gebraucht werden.

2) Für ähnliche Fälle, die weiter unten zum Begriff des Mittelmanns besprochen werden, nimmt auch Kraft S. 393 unter Berufung auf Evers K$tG II S. 47 eine unmittelbare Förderung an. Hier geht es jedoch nicht um die Ausnahme, sondern um die Regel.

3) So im Grunde auch Kraft S. 390 - 394.

all diesen Fällen liegt jedenfalls zumindest eine uneigennützige Förderung des Gemeinwohls vor.

Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit im steuerlichen Sinn und damit die Steuerbefreiung scheitert hier, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, lediglich an der mangelnden Unmittelbarkeit.

Im folgenden soll daher an Hand der historischen Entwicklung des Begriffs der Unmittelbarkeit seiner Stellung und seines Zwecks sowie der Rechtsprechung des Reichs- und Bundesfinanzhofs, die Tragweite und Berechtigung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit untersucht werden.

Dabei ist davon auszugehen, daß das Erfordernis der Unmittelbarkeit sowohl im Steueranpassungsgesetz und in der Gemeinnützigkeitsverordnung, als auch in den heutigen, die Steuerbefreiung aussprechenden Steuergesetzen, gesetzlich festgelegt und verbindlich ist und somit nur auf dem Gesetzgebungswege geändert werden kann.

II. KLÄRUNG DES BEGRIFFS DER UNMITTELBARKEIT

1. Historischer Überblick

Die Forderung nach "unmittelbarer" gemeinnütziger Zweckverwirklichung wurde zunächst nur von der Rechtsprechung erhoben und erst später über Verordnungen und Durchführungsbestimmungen in die eigentlichen Steuergesetze übernommen [1].

a) Folgerungen aus dem Erfordernis der Ausschließlichkeit

In den die Steuerbefreiung aussprechenden Gesetzen wurde die Befreiung von der Körperschaftsteuer ursprünglich nur daran geknüpft, daß die betreffende Körperschaft ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken diente.

Die Forderung nach "ausschließlicher" gemeinnütziger Zweckverwirklichung findet sich bereits in dem die Sportel- und Stempelfreiheit für Aktien-Baugesellschaften aussprechenden preußischem Gesetz vom 2.3.1867 [2], dessen Bestimmung später sinngemäß in § 5 Abs. 1 g preußisches Stempelsteuergesetz 1895 überging. Die Befreiung wurde dort allerdings auf die Förderung des Wohnungsbaus [4] beschränkt.

Das preußische Gesetz vom 19.6.1906 [5] unterwarf die Gesellschaften mit beschränkter Haftung der Einkommensteuer, stellte jedoch zugleich die Ausnahmevorschrift auf, daß diejenigen Gesellschaften befreit seien, deren Einkünfte satzungsgemäß ausschließlich zu gemeinnützigen, wissenschaftlichen oder künstlerischen Zwecken verwendet wurden.

Die Forderung nach "ausschließlicher" gemeinnütziger Zweckverwirklichung wird in den Reichsgesetzen fortgesetzt [6]. Erwähnt seien nur: § 12 Ziff. 2 und 3

---

1) Das Erfordernis der Unmittelbarkeit wurde erstmals in der VO über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit im Sinne des Körperschaftssteuergesetzes vom 22.4.1922, Zentralblatt für das Deutsche Reich 1922/181, normiert. In die Steuergesetze fand es erst später Eingang, z. B. 1926 in das Umsatzsteuergesetz und 1930 in das Körperschaft- und Vermögensteuergesetz.

2) GS 1867 S. 385.

3) Gesetz vom 31.7.1895, GS 1895 S. 413.

4) Zur Förderung des Wohnungsbaus siehe heute Rau DStZ 1953/160, BFH BStBl 1955 III 63.

5) GS 1906 S. 241.

6) Siehe dazu auch die Zusammenstellung bei Heinrich StW 1950/37 ff.

ErbschStG 1906 [1] und § 35 Ziff. 2 und 3 Erbschaftsteuergesetz 1919 [2], § 11 Abs. 2 Ziff. 1 des Gesetzes über einen einmaligen außerordentlichen Wehrbeitrag [3], § 22 Abs. 1 Kriegssteuergesetz [4], § 3 Ziff. 3 Umsatzsteuergesetz 1919 [5], § 2 Ziff. 4 Körperschaftsteuergesetz 1920 [6] und § 5 Ziff. 7 Vermögensteuergesetz 1922 [7]. Eine Sonderstellung, auf die noch besonders zurückzukommen sein wird, nehmen nur § 5 Ziff. 10 Reichsnotopfergesetz [8] und § 3 Abs. 2 b Kapitalertragssteuergesetz 1925 [10] ein, die ähnlich wie bei der unter anderem im Erbschaftsteuertarif von 1873 [11] begünstigten "milden Stiftung" [12] auf eine "ausschließliche" gemeinnützige Zweckverwirklichung verzichten [13].

Die Rechtsprechung folgerte das Erfordernis der Unmittelbarkeit daher im wesentlichen aus dem Erfordernis der Ausschließlichkeit.

Schon das preußische Oberverwaltungsgericht deutete in einem Urteil vom 7.11.1908 [14] diese Tendenz an. In der zitierten Entscheidung handelte es sich um eine, in der Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung betriebene Spar- und Leihkasse, deren Reingewinn gemeinnützigen Zwecken dienen sollte, soweit er nicht dem Reservefonds zugelegt wurde. Das Gericht führte hierzu aus: "Daß der Reservefonds nicht unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient, hat die Gesellschaft selbst zugegeben. Eine freiwillige Reservestellung enthält einen Verzicht auf Verteilung von Gewinn und zugleich eine Verstärkung des Vermögensstandes. Daß die Zinsen des Fonds die Einkünfte der Gesellschaft erhöhen und diese wieder zum Teil zu gemeinnützigen Zwecken verwandt werden, ist unerheblich. Nach vorstehenden Ausführungen kann jedenfalls von einer ausschließ-

---

1) Vom 3.6.1906, RGBl 1906 S. 620, 654.
2) Vom 10.9.1919, RGBl 1919, S. 1543.
3) Vom 3.7.1913, RGBl 1913, RGBl 1913 S. 505.
4) Vom 21.6.1916, RGBl 1916 S. 561.
5) Vom 24.12.1919, RGBl 1919 S. 2157.
6) Vom 30.3.1920, RGBl 1920 S. 393. Zu dessen Entstehungsgeschichte siehe Evers KStG 1923 § 2 Anm. 40.
7) Vom 8.4.1922, RGBl 1922 S. 335.
8) Vom 31.12.1919, RGBl 1919 S. 2189.
9) Vom 29.3.1920, RGBl 1920 S. 345.
10) KStG vom 10.8.1925, RGBl 1925 S. 208.
11) Siehe S. 1 Anm. 3.
12) Siehe S. 1 Anm. 3 und Heinitz § 5 d Anm. 10 a.
13) Zu den allgemeinen geschichtlichen Grundlagen siehe insbesondere Kraft aaO. S. 316 ff, Heinrich StW 1950/37 ff.
14) Preuß. OVG Entscheidungen in Staatssteuersachen Bd. 14/314.

lichen Verwendung der Einkünfte zu gemeinnützigen Zwecken nicht die Rede sein" [1].

Hier und vor allen Dingen in den Entscheidungen zu § 3 Ziff. 3 Umsatzsteuergesetz 1919 [2] wird die Grundlage gelegt, die zur späteren gesetzlichen Normierung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit führt.

In den ersten Entscheidungen zu § 3 Ziff. 3 UStG 1919 wurden die Begriffe unmittelbar und mittelbar lediglich nebenher zur Unterstützung dafür herangezogen, daß die betreffende Körperschaft nicht ausschließlich gemeinnützig sei. So erklärte der Reichsfinanzhof hinsichtlich eines Einkaufsverbandes, daß dieser nicht ausschließlich gemeinnützig sei, weil er unmittelbar den wirtschaftlichen Interessen der Gesellschafter diene, wenn auch mittelbar der Kleinhandel und dessen Kundschaft gefördert werde [3]. In späteren Entscheidungen verdeutlichte der Reichsfinanzhof das Erfordernis der Ausschließlichkeit wie folgt: "Ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dient ein Unternehmen dann, wenn nicht nur seine mittelbaren, sondern auch seine unmittelbaren Zwecke gemeinnützig sind" [4].

Gegen diese Interpretation der Ausschließlichkeit - die inhaltlich etwas ganz anderes besagt als das Erfordernis der unmittelbaren Zweckverwirklichung - ist weder sachlich noch rechtlich etwas einzuwenden. Es ist jedoch falsch, nunmehr auf Grund dieser Urteile schlechthin zu fordern, daß die gemeinnützigen Zwecke eines Unternehmens stets unmittelbar verwirklicht werden müßten, um ausschließlich gemeinnützig zu sein.

Diese Vorstellung ist nur dann richtig, wenn die betreffende Körperschaft nur unmittelbar gemeinnützige Zwecke verwirklicht. Bei Verfolgung mittelbar und unmittelbar gemeinnütziger Zwecke stimmt sie schon nicht mehr. Sie stimmt auch dann nicht, wenn eine Körperschaft lediglich mittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt und beispielsweise einer anderen gemeinnützigen Körperschaft finanzielle oder sachliche Mittel zur Verfügung stellt.

Andererseits reicht es selbstverständlich zur Befreiung wegen ausschließli-

---

1) So auch RFH RStBl 1933/195, anders RFH StW 1927 Nr. 746.

2) Wenn auch das Erfordernis der Unmittelbarkeit im Umsatzsteuerrecht eine etwas andere Bedeutung hat, so haben doch gerade diese Entscheidungen einen gewichtigen Einfluß auf die Ausgestaltung dieses Erfordernisses bei den anderen Steuergesetzen gehabt, so daß auch sie im Rahmen dieser Untersuchung herangezogen werden müssen.

3) RFH Slg. 4/120.

4) So RFH Slg. 5/70, 6/287, RStBl 1921/203, 287.

cher Gemeinnützigkeit nicht aus, wenn lediglich die mittelbaren Zwecke [1] einer Körperschaft gemeinnützig sind, die unmittelbaren Zwecke [1], derentwillen die betreffende Körperschaft in der Regel gegründet wurde, aber eigenwirtschaftlichen oder anderen Zielen dienen [2]. Der Grund dieses Mißverständnisses beziehungsweise dieser Verallgemeinerung liegt vielleicht darin, daß jede Körperschaft in erster Linie und unmittelbar bestimmte, nach außen erkennbare Zwecke verfolgt. Nur wenn diese Zwecke "gemeinnützig" waren, sollte die Steuerfreiheit gewährt werden.

In dem soeben dargestellten Fall einer möglichen ausschließlich mittelbar gemeinnützigen Zweckverwirklichung kann dieser gemeinnützige Zweck jedoch in der Regel nur durch eine Erwerbstätigkeit, die der Beschaffung der Gelder oder Gegenstände dient, erreicht werden. Eine derartige privatwirtschaftliche Tätigkeit steuerfrei zu stellen, schien jedoch dem Wesen der Gemeinnützigkeit zu widersprechen. Die aus den zitierten Entscheidungen des Reichsfinanzhofs abgeleiteten Verallgemeinerung, daß ausschließlich gemeinnützige Zwecke auch stets unmittelbar verfolgt werden müßten, ist daher nur dann richtig zu verstehen, wenn dadurch zusätzlich die Verfolgung eigenwirtschaftlicher Ziele beziehungsweise jede privatwirtschaftliche Bestätigung ausgeschlossen werden sollte.

b) Versagung der steuerlichen Begünstigung wegen privatwirtschaftlicher Betätigung

Wie bereits angedeutet, war ein weiterer Grund für die Aufstellung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit die Überzeugung, daß eine privatwirtschaftliche

---

1) Der Reichsfinanzhof selber spricht in ständiger Rechtsprechung von mittelbaren oder unmittelbaren Zwecken (RFH Slg. 5/70, RStBl 1940/490). Wenn dieser Ausdruck auch sprachlich angreifbar erscheinen mag, so kommt darin doch richtig zum Ausdruck - wie sich auch aus der Themenstellung ergibt - daß beispielsweise gemeinnützige Zwecke nicht nur mittelbar, sondern auch unmittelbar verwirklicht werden können. Ein Zweck setzt immer eine besondere Zielsetzung voraus. Soweit daher die mittelbare Folge einer Tätigkeit vom Ergebnis her gewollt ist, liegt hierin auch ein mittelbar verwirklichter Zweck. Nur wenn dieses Ergebnis weder vorausgesehen noch gewollt ist, kann von einer bloßen mittelbaren Wirkung gesprochen werden. In der zuletzt zitierten Entscheidung spricht der Reichsfinanzhof vereinfachend von "mittelbaren Zwecken und Wirkungen".

2) So bereits RFH Slg. 5/70.

Betätigung einer Körperschaft mit deren gemeinnütziger Zielsetzung unvereinbar sei. Hiervon ausgehend, wurde später immer mehr der Gedanke eines möglichen schädlichen Wettbewerbs in den Vordergrund gestellt [1]. Dies ist auch im wesentlichen der Grund, der im Jahre 1930 zur Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs führte [1a].

Auch diese Argumentation findet sich im Ansatz bereits in einer Entscheidung des preußischen Oberverwaltungsgerichts [2], wenn auch hier im Ergebnis die Gewerbesteuerpflicht deshalb ausgesprochen werden mußte, weil eine nach § 3 Preußisches Gewerbesteuergesetz 1891 [3] erforderliche Befreiungsverfügung des Finanzministers nicht vorlag. In dieser Entscheidung, deren Sachverhalt, soweit er hier interessiert, sich aus den Gründen ergibt, führte das Oberverwaltungsgericht aus: "Danach besteht das Unternehmen des Vereins zu einem wesentlichen Teile in der Gast- und Schankwirtschaft; diese unterscheidet sich von anderen Betrieben nur in der Verwendung des erstrebten Gewinns, der nach der Absicht der Steuerpflichtigen ausschließlich - mittelbar oder unmittelbar - wohltätigen Zwecken dienen soll. Die Feststellung in der Berufungsentscheidung, daß es sich um einen nach § 1 Gewerbesteuergesetz 1891 steuerpflichtigen Gewerbebetrieb handele, muß daher im Ergebnis als zutreffend anerkannt werden".

Ähnlich argumentierte auch der Reichsfinanzhof, wenn eine gemeinnützige Körperschaft sich ihre Mittel durch einen Gewerbebetrieb verschaffte [4]. In einer Entscheidung [5] führt der Reichsfinanzhof, nachdem er die Gemeinnützigkeit der Pferdezucht und der Abhaltung von Pferderennen grundsätzlich anerkannt hat, dazu aus: "Es kommt aber weiter darauf an, ob die Leistungen, für die die Entgelte gezahlt werden, unmittelbar den gemeinnützigen Zwecken dienen. Das ist zu verneinen für die Eintrittsgelder, die Programm- und Restaurationspacht, da die Leistungen, für die diese Gelder entrichtet werden, unmittelbar deren Empfängern zugutekommen".

Deutlich wird dies auch in den Fällen der Organschaft [6]. Der Reichsfinanz-

---

1) Siehe beispielsweise die Ausführungen des RdF in RFH Slg. 25/103.

1a) Siehe Seite 12.

2) Entscheidung in Staatssteuersachen Bd. 15/426.

3) Gesetz vom 24.6.1891, GS 1891/205.

4) Siehe RFH RStBl 1921/297, 1925/168, StW 1923 Nr. 837, Slg. 14/139. Siehe auch Kennerknecht KStG (1926) S. 77.

5) RFH StW 1923 Nr. 837.

6) RFH RStBl 1929/250, 446, 558, 1930/820, 1931/53.

hof lehnte für die Frage der subjektiven Steuerpflicht grundsätzlich die Organtheorie [1] ab. Auch wenn sämtliche Anteile und der Gesamtgewinn einer offenen Handelsgesellschaft einem selbständigen gemeinnützigen Verein zustehen, sind bei der Prüfung der Gemeinnützigkeit, wie der Reichsfinanzhof ausführt, nur die Zwecke der offenen Handelsgesellschaft zu berücksichtigen. "Die Beschwerdeführerin soll Geld erwerben und das Geld an einen anderen abliefern. Darin kann bestenfalls, wenn der Empfänger das Geld entsprechend verwendet, einen mittelbare Förderung der Allgemeinheit liegen".

Der Gedanke, daß es mit der Gemeinnützigkeit unvereinbar sei, wenn eine derartige Körperschaft, sei es auch nur zum Zwecke der Mittelbeschaffung, mit privaten Betrieben gleicher Art in Wettbewerb tritt, findet sich auch in vielen gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere in den Aus- und Durchführungsbestimmungen zu den die Steuerbefreiung aussprechenden Gesetzen. So beispielsweise in § 10 Abs. 2 Ausführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz 1919 [2]. Dort wird bestimmt, daß die Umsätze eines Krankenhauses nur für die unteren Krankenklassen steuerfrei sind, während die vereinnahmten Entgelte für die 1. Klasse zu versteuern sind [3].

In § 5 Ziff. 7 RNOG, sowie in § 2 Ziff. 7 KStG 1920 [4] wird als Abgrenzungskriterium bereits der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb [5] eingeführt, obwohl dessen Inhalt noch nicht mit dem heutigen Begriff übereinstimmt.

Auch die steuerliche Verselbständigung der Betriebe öffentlichrechtlicher Körperschaften [6] in § 2 Nr. 3 KStG 1925 [7] und die damit verbundene Steuerpflicht dieser Betriebe - selbst für den Fall, daß sie ihre gesamten Einkünfte an die öffentlichrechtliche Mutterkörperschaft abführen [8] - ist hier zu nennen. Eine Steuerbefreiung trat hier nur ein, wenn diese Betriebe ihrerseits gemeinnützigen

---

1) Siehe dazu auch Kraft S. 393 ff.

2) Vom 12.6.1920, Zentralblatt für das Deutsche Reich 1920/937.

3) Diese Bestimmung wurde allerdings vom RFH Slg. 6/100, 105 für rechtsungültig erklärt, da sie den im Gesetz selbst enthaltenen Begriff der Gemeinnützigkeit verletze.

4) Siehe auch § 4 Abs. 1 und § 6 Ziff. 10 KStG 1922.

5) Zu dessen Abgrenzung RFH Slg. 10/332, 13/122.

6) Zur Frage der Besteuerung gewerblicher Betriebe öffentlichrechtlicher Körperschaften siehe Bender StW 1937/1 ff, Breyhan DStZ 1935/718, 819 ff.

7) Gesetz vom 10.8.1925, RGBl 1925 S. 208.

8) So RFH Slg. 20/282.

Zwecken dienten (§ 2 Ziff. 3 c und d KStG 1925).

Hinzuweisen ist schließlich auch auf § 16 Abs. 1 Durchführungsverordnung zum KStG 1925 [1]. Danach entfiel die Steuerfreiheit, wenn neben den gemeinnützigen andere, insbesondere Erwerbs- oder eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt wurden.

Für privatrechtliche Körperschaften zeigte sich jedoch zur gleichen Zeit eine entgegengesetzte Tendenz in der Rechtsprechung, mitverursacht durch das Fehlen einer entsprechenden Vorschrift für gewerbliche Betriebe dieser Körperschaften, wie sie in § 2 Ziff. 3 KStG 1925 für die Betriebe öffentlichrechtlicher Körperschaften zur Verfügung stand. Diese Rechtsprechung trennt scharf zwischen dem Zweck der Körperschaft und den Mitteln zur Erfüllung dieses Zwecks [2]. Nur der gemeinnützige Zweck muß unmittelbar verwirklicht werden. In ihrer Tätigkeit zur Erlangung der Mittel ist die Körperschaft grundsätzlich frei. Mit anderen Worten, die regelmäßig mittelbar gemeinnützige Tätigkeit zur Beschaffung der notwendigen Mittel [3] hindert die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht [4].

Ihren Höhepunkt findet diese Rechtsprechung in den Entscheidungen des Reichsfinanzhofs vom 25.11.1927 und 23.4.1929 [5], in denen diese Ansicht, entgegen der ausführlich begründeten Gegenmeinung des Reichsfinanzministers [6], aufrechterhalten wurde und den Gesetzgeber in der Notverordnung von 1930 [7] dazu zwang, die Steuerpflicht der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe besonders anzuordnen.

---

1) DurchführungsVO vom 17.5.1926, RGBl 1926/244.

2) Zur Trennung von Mittel und Zweck siehe bereits Sächsisches OVG vom 20.3. 1902, Jahrbücher des königlich sächsischen OVG Bd. 2/261.

3) Daß in der Tätigkeit der Mittelbeschaffung eine mittelbare gemeinnützige Förderung liegt,ist heute allgemein anerkannt, siehe Boettcher-Leibrecht § 6 Anm. 2 S. 52.

4) So schon sächs. OVG Jahrbücher Bd. 12/360 (1908) RFH Slg. 8/339 und ohne nähere Begründung RFH StW 1927 Nr. 746.

5) RFH Slg. 22/204, 25/103.

6) Die Ausführungen des RdF sind der Entscheidung des RFH in Slg. 25/103 vorangestellt. Siehe auch Abs. 3 und 4 des RdErl. III e 7600/III v 4725 vom 23.12. 1927, zitiert bei Räß DStBl 1930/810.

7) VO des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1.12.1930, RGBl I 517, 576. Eine ähnliche Regelung galt bereits seit dem 1.1.1909 für das sächsische EinkStG (§ 6 Ziff. 10 i. d. F. vom 15.6.1908 GVBl 1908 S. 245). Danach war das Einkommen gemeinnütziger Unternehmen aus Grundbesitz oder Gewerbebetrieb steuerpflichtig.

Trotzdem legte der Reichsfinanzhof selber entscheidendes Gewicht auf die Frage des Wettbewerbs. So versagte er beispielsweise in einem Fall die Steuerfreiheit, in dem sich mehrere größere Firmen zusammengeschlossen hatten, um für ihre Arbeitnehmer ein Erholungsheim zu betreiben und die Mittel hierzu aus dem Betrieb eines Luxushotels erwirtschafteten. Denn entscheidend sei der Einfluß des als gemeinnützig in Anspruch genommenen Betriebs auf die Gesamtwirtschaft. Hinsichtlich des Betriebs des Hotels und des Erholungsheims sei jedoch das Verhältnis von Mittel und Zweck nicht mehr gewahrt. Von der Gesamtwirkung der Geschäftstätigkeit her gesehen, stehe vielmehr der Betrieb des Luxushotels im Vordergrund [1].

Auch in den Fällen der Organschaft [2] wurde in ähnlichen Fällen die Steuerfreiheit mit der Begründung versagt, daß nunmehr ein steuerlich selbständiger Betrieb, vergleichbar den Betrieben öffentlichrechtlicher Körperschaften vorläge und das Organ sich daher nicht auf die Zwecke der Organgesellschaft berufen könne [3].

Im Laufe dieser Auseinandersetzung wurde deutlich, daß das Erfordernis der Unmittelbarkeit nur dann eine geeignete Barriere gegen die steuerfreie Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften am allgemeinen Wirtschaftsverkehr war, wenn abweichend von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs die wirtschaftliche Betätigung einer Körperschaft die volle Anerkennung einer unmittelbar gemeinnützigen Tätigkeit ausschloß. Diese Ansicht wurde jedoch selbst vom Reichsfinanzminister aufgegeben, der die Finanzämter durch Runderlaß anwies, der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu folgen [4], also bei unmittelbarer Gemeinnützigkeit des von der Körperschaft verfolgten, eigentlichen Zwecks die Steuerfreiheit auch dann anzuerkennen, wenn die Mittel durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erworben wurden.

Auf Grund dieser Rechtsprechung wurde, einer Anregung des Reichsfinanzhofs folgend [5], die Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gesetzlich

---

1) RFH Slg. 25/14 und die dort zitierten Entscheidungen.

2) Siehe Seite 10 Anm. 6.

3) RFH RStBl 1929/558.

4) RdErl. - S 2512 A 7119 - vom 29.5.1929, erwähnt bei Räß DStBl 1390/811.

5) Der RFH Slg. 25/112 führt dazu aus: "Haben sich, wie der Reichsfinanzminister glaubt, die Verhältnisse nach und nach so entwickelt, daß den nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 KStG 1925 befreiten Körperschaften und Vermögensmassen in der Art des Erwerbs ihrer Mittel gewisse Beschränkungen auferlegt werden sollten, dann ist das Sache der Gesetzgebung und nicht der Rechtsprechung, derartigen praktischen Gesichtspunkten Rechnung zu tragen".

eingeführt [1]. Gegen die grundsätzliche Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer gemeinnützigen Körperschaft ist, soweit ersichtlich, keine Kritik erhoben worden.

c) Zusammenfassung

Das Erfordernis der Unmittelbarkeit, das erst verhältnismäßig spät in die eigentlichen Steuergesetze aufgenommen wurde, verdankt seine Existenz im wesentlichen einer mißverstandenen Rechtsprechung zur Ausschließlichkeit und diente für eine gewisse Zeit dazu, gewerbliche Betätigung gemeinnütziger Körperschaften zu verhindern. Wenn auch das hierbei erzielte Ergebnis aus wirtschaftspolitischen Gründen zum Teil zu billigen ist, muß doch festgehalten werden, daß das Erfordernis der Unmittelbarkeit hierfür nicht das geeignete Mittel war.

Festzustellen bleibt jedoch, daß historisch gesehen, keine weiteren Gründe für die Aufstellung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit erkennbar geworden sind.

1) Für die Vermögensteuer durch die Notverordnung 1930, die Körperschaftsteuer durch Gesetz vom 16.10.1934. RGBl 1934 S. 1031.

2. Verhältnis der Gemeinnützigkeit zum Erfordernis der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit

Die Frage, ob das Erfordernis der Unmittelbarkeit oder der Ausschließlichkeit bereits begrifflich der Gemeinnützigkeit im steuerlichen Sinne zugeordnet ist, wird vom Gesetzgeber selber unterschiedlich beantwortet.

Während nach § 17 Abs. 1 Steueranpassungsgesetz [1] nur solche Zwecke gemeinnützig sind, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit ausschließlich und unmittelbar gefördert wird, wird in fast allen Steuergesetzen, wie beispielsweise in § 4 Abs. 1 Ziffer 6 Körperschaftsteuergesetz, die Steuerbefreiung nur davon abhängig gemacht, daß die betreffende Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient. Nach dem Steueranpassungsgesetz muß davon ausgegangen werden, daß das Erfordernis der Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit bereits in dem Begriff der Gemeinnützigkeit enthalten ist. Die im Körperschaftsteuergesetz gebrauchte Formulierung, die insoweit seit dem Körperschaftsteuergesetz 1920 unverändert geblieben ist [2], spricht dagegen für die gegenteilige Auffassung.

Es handelt sich im wesentlichen um eine terminologische Frage.

a) Ausschließlichkeit

Kraft ist in seiner grundsätzlichen Studie zur Gemeinnützigkeit [3] der Ansicht, daß zumindest das Erfordernis der Ausschließlichkeit bereits im Begriff der Gemeinnützigkeit enthalten ist. Wenn man als wesentliche Voraussetzung der Gemeinnützigkeit objektiv eine Förderung des Gemeinwohls und subjektiv eine uneigennützige Gesinnung fordere, könne es immer nur eine ausschließliche Gemeinnützigkeit geben, da begrifflich eine teilweise Selbstlosigkeit nicht denkbar sei. Kraft beurteilt daher das Erfordernis der Ausschließlichkeit als ein "superfluum", das lediglich als Gewähr gegen eine zu weite Auslegung des Begriffs der Gemeinnützigkeit eingefügt worden sei. Hierfür sprechen auch § 1 Gemeinnützigkeitsverordnung 1941 und 1953, wenn dort gesagt wird, Gemeinnützigkeit sei nur gegeben, wenn die steuerbegünstigten Zwecke ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden.

---

1) So auch § 1 Abs. 1 Gemeinnützigkeitsverordnung 1941 und § 1 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953.

2) Anders jedoch wiederum § 1 Abs. 1 Gemeinnützigkeitsverordnung 1922.

3) Kraft S. 388, 389 ff. Ebenso Mußfeld DStZ 1942/37, 39, Seitz S. 49, Germershausen S. 48, 49.

Dieser Ansicht kann jedoch nicht zugestimmt werden, Eine Körperschaft kann sehr wohl zum Teil gemeinnützige und zum Teil eigenwirtschaftliche oder sonstige Ziele verfolgen. Zwar kann in einem derartigen Fall die gemeinnützige Tätigkeit der Körperschaft nicht geleugnet werden, sie wirkt jedoch nicht ausschließlich gemeinnützig. Gerade das ist der entscheidende Grund für die Einführung und Aufstellung des Erfordernisses der Ausschließlichkeit, da die Begünstigung, die sonst dem gemeinnützigen Teil zufallen sollte, auch der nicht gemeinnützigen Tätigkeit der Körperschaft zugutekäme [1]. So betrachtet, ist das Erfordernis der Ausschließlichkeit etwas Zusätzliches und nicht bereits in dem Begriff der Gemeinnützigkeit enthalten. Die Diskrepanz zwischen dem allgemeinen Sinn des Wortes "gemeinnützig" und der steuerrechtlichen, juristischen Bedeutung dieses Begriffes wäre auch sonst zu groß.

Das scheint auch der Ansicht des Gesetzgebers zu entsprechen, wenn ausdrücklich in den meisten Gesetzen eine "ausschließliche" gemeinnützige Betätigung verlangt wird, während in einigen früheren Befreiungsvorschriften lediglich eine "gemeinnützige" Tätigkeit gefordert wurde, wie zum Beispiel in § 5 Ziff. 10 Reichsnotopfergesetz und § 3 Abs. 2 b Kapitalertragssteuergesetz 1920. Die Rechtsprechung zog hieraus sofort die Konsequenzen, daß bei den zuletzt genannten Bestimmungen eine "überwiegende" Gemeinnützigkeit genügend sei [2], obwohl beispielsweise in der mit § 5 Ziff. 10 korrespondierenden Vorschrift des § 17 Ziff. 2 Reichsnotopfergesetzes wiederum ausdrücklich von den abzugsfähigen Rücklagen für "ausschließlich" gemeinnützige oder Wohlfahrtszwecke die Rede ist [3]. Auch die Literatur [4] teilte die Ansicht der Rechtsprechung.

Eine Bestätigung dieser Ansicht muß auch in § 2 Abs. 1 Ziff. 3 c und d KStG 1925 in Verbindung mit § 1 Abs. 3 Durchführungsverordnung zum KStG 1925 gesehen werden. Danach genügte zur Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit der Betriebe öffentlichrechtlicher Körperschaften eine überwiegend gemeinnützige Betätigung. Es ist schwer vorstellbar, daß entgegen der Tendenz zu einem einheitlichen Gemeinnützigkeitsrecht noch im Jahre 1926 von verschiedenen Begriffen der Gemeinnützigkeit ausgegangen wurde. Der Begriff der Gemeinnützigkeit stand vielmehr in etwa fest. Fraglich war nur der Grad der technischen Ausgestal-

---

1) Siehe Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG § 17 Anm. 1 Abs. 2. Ähnlich auch Jacobi S. 73.

2) So RFH Slg. 6/47, RStBl 1922/231.

3) Breuning-Lewinska § 5 Anm. 16 b sprechen zwar von einheitlicher Auslegung der Gemeinnützigkeit, lassen aber offen, ob ausschließliche oder überwiegende Gemeinnützigkeit gemeint ist.

4) So z. B. Evers KStG § 16 DVO. Anm. 2 S. 201, Räß DStBl 1930/809.

tung, das heißt, ob ausschließliche oder überwiegende Gemeinnützigkeit genügen sollte und welche Ausnahmen von dem Erfordernis der Ausschließlichkeit zuzulassen waren, beziehungsweise wann noch eine überwiegende Gemeinnützigkeit angenommen werden konnte [1].

Die Meinung, daß eine überwiegende Gemeinnützigkeit ausreichend sei, findet ihre innere Berechtigung vielleicht darin, daß, wie bereits Kloß [2] feststellte, keine gemeinnützige Tätigkeit ganz frei von Eigennutz sei. Dabei sind unter dem Begriff der Eigennützigkeit in diesem Zusammenhang nicht nur wirtschaftliche, sondern auch sonstige - nicht unbedingt altruistische - Beweggründe zu verstehen, wie zum Beispiel der Nebengedanke durch gemeinnützige Betätigung Ansehen oder Macht zu gewinnen [3].

Dafür, daß das Erfordernis der Ausschließlichkeit ein zusätzliches, noch nicht im Begriff der Gemeinnützigkeit enthaltenes Merkmal ist, sprechen auch einige Entscheidungen des Reichsfinanzhofs, die zwar zu § 2 Ziff. 1 KStG 1922 ergangen sind, aber doch bezeichnend für die Einschätzung des Erfordernisses der Ausschließlichkeit sind. Der Reichsfinanzhof [4] stellt in diesen Entscheidungen fest, der vom Gesetzgeber geflissentlich gewählte Ausdruck "ausschließlich" bedeute, daß schon die geringste Ausnahme diesen Begriff aufhebe. Das Erfordernis der Ausschließlichkeit wird also immer als etwas Zusätzliches gewertet.

Es ist daher mit Riewald [5] davon auszugehen, daß das Erfordernis der Ausschließlichkeit noch nicht im Begriff der Gemeinnützigkeit enthalten ist.

---

1) In diesem Zusammenhang müssen auch Mrozek DStBl 1928/119, Kennerknecht DStBl 1931/783 und Räß DStBl 1930/809 ff. als Anhänger der hier vertretenen Auffassung über das Merkmal der Ausschließlichkeit angesehen werden. Denn bei ihren Vergleichen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe privatrechtlicher Körperschaften und der Betriebe öffentlichrechtlicher Körperschaften, verwenden sie ohne weitere Stellungnahme die Tatsache, daß letztere nur überwiegend gemeinnnützig zu sein brauchen, als Argument ihrer jeweils vertretenen Ansicht.

2) Kloß Allgemeine Steuerrundschau Bd. 5/36 (1922). Vgl. auch RFH Slg. 20/70.

3) Siehe auch die von Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG 6 Anm. 4 b Abs. 2, Anm. 5 b Abs. 1 aufgezeigten sonstigen steuerunschädlichen Beweggründe.

4) RFH Slg. 15/174, 27/299.

5) Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 5 a Abs. 1.

b) Unmittelbarkeit

Gleiches gilt für das Erfordernis der Unmittelbarkeit. Ebenso wie das Erfordernis der Ausschließlichkeit ist das Erfordernis der Unmittelbarkeit ein zusätzliches Merkmal zum Begriff der Gemeinnützigkeit, Mildtätigkeit und Kirchlichkeit.

Das folgt bereits aus einem einfachen Beispiel. Ein Verein, der Gelder zur mildtätigen Zwecken sammelt, handelt auf jeden Fall gemeinnützig, unabhängig davon, ob dieses Geld unmittelbar an Bedürftige verteilt wird, oder um den zu fördernden Personenkreis besser zu erreichen, an einen Karitasverband abgeführt wird [1].

Sieht man das Erfordernis der Unmittelbarkeit dagegen fälschlicherweise [2] als einen Ausfluß oder unselbständigen Bestandteil der Ausschließlichkeit an, so können anderer Ansicht nur die Stimmen in der Literatur sein, die auch bereits die Ausschließlichkeit als im Begriff der Gemeinnützigkeit enthalten ansehen wollen. Es sind dies im Grunde nur Mußfeld [3] und Germershausen [4]. Selbst Kraft [5] und Seitz [6], die noch bei der Frage der Ausschließlichkeit eine andere Ansicht vertreten, stimmen darin überein, daß das Erfordernis der Unmittelbarkeit ein selbständiges Tatbestandsmerkmal darstellt, dessen Wegfall, wie Seitz [7] richtig ausführt, das Gesetz materiell ändern würde [8].

3. Begriff der Unmittelbarkeit

Die Bestimmung des Begriffs der Unmittelbarkeit im Sinne des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts ist schwierig, wenn nicht gar unmöglich. Bereits im täglichen Sprachgebrauch ist die Bedeutung des Wortes "unmittelbar" derart vieldeutig oder nichtssagend, daß sein näherer Sinn eigentlich immer erst aus den näheren Umständen hervorgeht. Wenn ein Schuldner "unmittelbar" an seinen

---

1) Anders Seitz S. 11, der annimmt, daß Mildtätigkeit nur unmittelbar ausgeübt werden könne.
2) Siehe dazu Seite 8, 9.
3) Mußfeld DStZ 1942, 37, 39.
4) Germershausen S. 48, 49.
5) Kraft a. a. O.
6) Seitz S. 56, 57.
7) Seitz S. 58.
8) Ebenso Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 6 Abs. 1.

Gläubiger gezahlt hat, ist damit außer der Tatsache, daß dieser sein Geld erhalten hat, nichts weiter gesagt. Die Bedeutung des Wortes "unmittelbar" wird erst verständlich, wenn man als Gegensatz hinzusetzt, daß der Schuldner nicht an den Prokuristen, die Ehefrau oder den Zessionar des Gläubigers gezahlt hat. Selbst dann ist noch fraglich, ob mit der unmittelbaren Zahlung auch eine Zahlung auf das Konto des Gläubigers oder eine Barauszahlung gemeint ist.

Diese Schwierigkeiten der Auslegung des Begriffs der Unmittelbarkeit werden nicht dadurch geringer, daß das Erfordernis der Unmittelbarkeit als gesetzliches Tatbestandsmerkmal normiert wird. Bei der Auslegung dieses Ausdrucks ist besonders von den Zielen des Gesetzgebers auszugehen. Mit der Einführung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit sollte, wie dargestellt, verhindert werden, daß eine Körperschaft "durch" eine privatwirtschaftliche Betätigung gemeinnützig wirkte. Andererseits ist, wie bereits angedeutet [1] und noch weiter ausgeführt werden wird [2], das Erfordernis der Unmittelbarkeit gerade hierzu nicht geeignet, da dieses Erfordernis sich, nach der auch hier vertretenen Auffassung des Reichsfinanzhofes, nur auf die eigentlichen gemeinnützigen Ziele bezieht und nicht auf die Mittel zur Erfüllung dieser Zwecke. Eine weitere Schwierigkeit bei der Bestimmung des Begriffs der Unmittelbarkeit ergibt sich aus der besonderen Themenstellung dieser Arbeit. Es ist naturgemäß schwer, einen Begriff zu definieren, dessen Berechtigung zumindest zweifelhaft erscheint.

In bewußter Beschränkung soll daher an dieser Stelle lediglich auf den auch vom Gesetzgeber besonders herausgestellten Gesichtspunkt der "Selbstverwirklichung" abgestellt werden. Danach wird entscheidendes Gewicht darauf gelegt, daß die betreffende Körperschaft, einschließlich ihrer Hilfspersonen, die gemeinnützigen Zwecke direkt und persönlich verfolgt [3].

§ 11 Abs. 2 Satz 1 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 faßt das wie folgt zusammen:

"Bei einer Körperschaft ist die Voraussetzung der Unmittelbarkeit erfüllt, wenn sie selbst einen oder mehrere der steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht".

---

1) Siehe dazu II 1 b.

2) Siehe dazu IV 2 b.

3) So die einhellige Meinung in Rechtsprechung und Lehre, vgl. Lademann in Hübschmann-Hepp-Spitaler § 19 a StAnpG, § 11 GemVO Anm. II. Ähnlich bereits Kraft S. 390 ff.

III. UNTERSUCHUNG DER RECHTSPRECHUNG UND RECHTSETZUNG ZUM BEGRIFF DER UNMITTELBARKEIT

1. Vorbemerkung

In diesem Kapitel soll die Rechtsprechung des Reichs- und des Bundesfinanzhofs und soweit erforderlich des preußischen Oberverwaltungsgerichts zur Frage der Unmittelbarkeit untersucht werden.

Dabei ist ganz allgemein darauf hinzuweisen, daß die wesentlichen Fragen zur Unmittelbarkeit vom Reichsfinanzhof aufgeworfen und beantwortet worden sind. Der Bundesfinanzhof beschränkte sich - jedenfalls im Rahmen der hier interessierenden Fragen - darauf, die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu übernehmen.

Da das Erfordernis der Unmittelbarkeit für die wichtigste Steuerart, die Körperschaftssteuer, durch § 1 der Verordnung vom 22.4.1922 [1] sogar mit Rückwirkung auf den 15.4.1920 [2] normiert wurde und sich andererseits im Zuge gewisser Vereinheitlichungsbestrebungen die Tendenz andeutete, auch für die Befreiungsvorschriften anderer Steuergesetze eine ausschließliche gemeinnützige Betätigung nur dann anzunehmen, wenn diese Tätigkeit unmittelbar erfolgte, ist davon auszugehen, daß im Grunde jede die Gemeinnützigkeit anerkennende Entscheidung des Reichsfinanzhofs die Frage der Unmittelbarkeit geprüft und bejaht hat.

Es interessieren daher hier nur die ablehnenden Entscheidungen und die sogenannten Grenzfälle, in denen der Sachverhalt so lag, daß der Reichsfinanzhof aus Billigkeitserwägungen die sonst sehr strengen Anforderungen an das Erfordernis der Unmittelbarkeit [3] lockerte oder ganz fallen ließ.

Einige der diesen Entscheidungen zugrundeliegenden Grundsätze sind später als Ausnahmevorschriften vom Erfordernis der Unmittelbarkeit in die entsprechenden Aus- und Durchführungsverordnungen oder in die Gemeinnützigkeitsverordnung 1941, 1953 übernommen worden. Die Rechtsprechung wirkte somit als Schrittmacherin der Rechtsetzung.

Bei der Untersuchung der Rechtsprechung lassen sich sowohl die Fälle, in denen die Gemeinnützigkeit wegen fehlender Unmittelbarkeit abgelehnt wurde, als auch die sogenannten Grenzfälle nach ganz bestimmten, typischen, immer wiederkehrenden Fallgruppen ordnen.

---

1) Zentralblatt für das Deutsche Reich 1922/181.

2) § 8 der VO.

3) Siehe dazu Cerutti und die Beispiele auf S. 22, 23.

Bei der Untersuchung der Fälle, in denen die Gemeinnützigkeit wegen fehlender Unmittelbarkeit versagt wurde, soll zugleich innerhalb der jeweiligen Fallgruppe, mit Hilfe einer nachträglichen Wertung eine Trennung in die echten Fälle, in denen die Steuerbefreiung tatsächlich wegen mangelnder Unmittelbarkeit versagt wurde, und die Fälle, in denen die Steuerbefreiung nach heutiger und damaliger Ansicht aus anderen Gründen, wie zum Beispiel mangelnder Ausschließlichkeit, eigenwirtschaftlicher Betätigung oder Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes hätte versagt werden müssen, vorgenommen werden.

Da über die Berechtigung der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs kein Streit besteht und eine Wiedereinführung der Befreiung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer gemeinnützigen Körperschaft außerhalb jeder Diskussion steht, erschien es sinnvoll, auch bei der kritischen Überprüfung der Rechtsprechung vor 1930 zu berücksichtigen, daß nach heutigem Recht das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit zumindest für diesen Betrieb ausschließt. Die den einzelnen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs zugrundeliegenden Tatbestände wurden absichtlich nicht geändert. Es wird also nicht mit Tatbestandsunterstellungen gearbeitet, da davon ausgegangen wurde, daß die im Rahmen dieser Untersuchung vorgeprüften und schließlich verwerteten Entscheidungen einen hinreichenden Querschnitt durch die Gestaltungsmöglichkeiten gemeinnütziger Tätigkeit darstellen. Bei einer Veränderung des Sachverhaltes wäre darüberhinaus auch leicht die Gefahr einer Verfälschung der Rechtsprechung gegeben.

2. Fälle, in denen die steuerliche Begünstigung wegen fehlender Unmittelbarkeit versagt wurde

a) Mangelnde Unmittelbarkeit wegen Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln an andere gemeinnützige Körperschaften

Die Fälle, in denen eine gemeinnützige Körperschaft einer anderen gemeinnützigen Körperschaft finanzielle Mittel zur Verfügung stellt, bilden von der Sache her die bedeutendste Ausgestaltung der mittelbaren Förderung. Das ist umso verständlicher, wenn man bedenkt, daß keine Körperschaft ohne Geldmittel, sei es zur Entlohnung ihrer Angestellten, sei es zum Ankauf der benötigten Gegenstände und Materialien, beispielsweise zur Armenspeisung oder im Rahmen einer Bekleidungsaktion auskommt.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß streng genommen, jede Tätigkeit zum Zwecke der Geldbeschaffung der gemeinnützigen Zweckverwirklichung

nicht unmittelbar dient. Das gilt sowohl für die reine Vermögensverwaltung, als auch für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft. So betrachtet, wäre jedoch kaum eine ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Körperschaft denkbar. Daß das nicht der Sinn der Befreiungsvorschrift sein kann, ist offensichtlich. Entscheidend ist das Ziel, der Zweck des Unternehmens. Insofern ist auch heute an den grundsätzlichen Ausführungen der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs vom 25.11.1927 und 23.4.1929 [1] festzuhalten. Auch nach heutiger Ansicht [2] ist nur entscheidend, welchem unmittelbaren Zweck das Unternehmen dient. Die Beschaffung der Mittel hierzu braucht weder unmittelbar noch überhaupt gemeinnnützig zu sein. In der Notverordnung 1930 wurde lediglich festgesetzt, in welchen Fällen die Tätigkeit der Mittelbeschaffung wegen der damit verbundenen möglichen Wettbewerbsschädigungen und wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, zu versteuern war. Insofern enthalten die Vorschriften des Vermögensteuergesetzes 1930 und des Körperschaftsteuergesetzes 1934, in denen der über eine Vermögensverwaltung hinausgehende wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Steuer unterworfen wird, zugleich und zum ersten Mal eine positive Feststellung des Inhalts, daß eine gemeinnützige Körperschaft sich die Mittel zu ihrer gemeinnützigen Tätigkeit im Wege einer Vermögensverwaltung beschaffen kann, obwohl hierin zugleich eine nur mittelbare Förderung der gemeinnützigen Zwecke liegt.

Die von der Rechtsprechung allgemein nur als mittelbare Förderung angesehene Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln einer sonst gemeinnützigen Körperschaft an eine andere gemeinnützige Körperschaft läßt sich an Hand der vorliegenden Entscheidungen auf zwei Fallgruppen zurückführen. Es ist dies im Ergebnis zugleich die Unterscheidung in die Fälle, in denen die Steuerbefreiung zu Recht aus anderen Gründen versagt wurde und die "echten Fälle", in denen die Versagung allein mit dem fehlenden Erfordernis der Unmittelbarkeit begründet wurde.

aa) Ablehnung der Steuerbefreiung wegen privatwirtschaftlicher Betätigung

Zu dieser ersten Gruppe gehören die Fälle, in denen entweder eine lediglich in der Form eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder eines Gewerbebetriebs betriebene Körperschaft [3] oder ein steuerlich selbständiger Betrieb einer

---

1) RFH Slg. 22/204, 25/103.

2) So Herrmann in Herrmann-Heuer KStG § 4 Anm. 64, Boettcher-Leibrecht § 11 Anm. 1 a S. 93, v. Wallis S. 34.

3) So beispielsweise RFH RStBl 1935/855, Slg. 45/184.

gemeinnützigen Körperschaft, sei es als Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts [1], als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb [2] oder Organ [3] einer Körperschaft des Privatrechts, den erwirtschafteten Gewinn einer anderen beziehungsweise der mit ihr verbundenen Körperschaft zur Verfügung stellt. Wenn in diesem Abschnitt ebenfalls der Fall mit aufgeführt wird, daß eine Körperschaft sich die Mittel zu ihrer gemeinnützigen Tätigkeit durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb beschafft, obwohl hier von einem Zurverfügungstellen an eine "andere" Körperschaft nicht gesprochen werden kann, so geschieht dies vor allen Dingen aus Gründen der Zweckmäßigkeit und Gleichartigkeit. Durch die steuerliche Verselbständigung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wurde eine Parallele zu den hier besonders erwähnten Betrieben öffentlichrechtlicher Körperschaften geschaffen. Beide Betriebe sollen dazu dienen, die erforderlichen Mittel aufzubringen. Obwohl im Falle des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer privatrechtlichen Körperschaft eher von einem "Zurverfügungstehen" als von einem "Zurverfügungstellen" der Mittel gesprochen werden kann, rechtfertigt sich doch aus der aufgezeigten Gleichartigkeit des Zweckes eine gleichzeitige Abhandlung an dieser Stelle.

Gemeinsam ist diesen Fällen eine mehr oder weniger starke gewerbliche Betätigung. Diese Körperschaften beteiligen sich wie jedermann am normalen Wirtschaftsverkehr, indem sie beispielsweise Zeitungsdruckereien [4], Gastwirtschaften [5], Luxushotels [6], Banken und Sparkassen [7] oder Brauereien [8] unterhalten. Obwohl all diesen Gebilden eine gemeinnützige Zielsetzung nicht abzusprechen ist; denn der Reingewinn wird satzungsgemäß einer "ausschließlich und unmittelbar" gemeinnützigen Körperschaft überwiesen, geht es nicht an, diesen Betrieben durch eine Steuerbefreiung einen eindeutigen Wettbewerbsvorsprung zu geben und so Wettbewerbsverzerrungen und Störungen hervorzurufen. Das ver-

---

1) So RFH Slg. 20/282, RStBl 1929/47, 573, 666, 1930/11, Slg. 26/135, RStBl 1930/631, 1931/263, 1931/822, 652, 1932/370, 1933/51 Nr. 51, 1933/195.
2) So RFH Slg. 25/14, StW 1931 Nr. 611, RStBl 1933/1055, 1934/58, 667. BFH BStBl 1953 III 109, 1955 III 177, 1960 III 131, 1962 III 73 Nr. 50.
3) So RFH RStBl 1929/250, 446, 558, 1930/820, 1931/53.
4) So RFH RStBl 1935/855, Slg. 45/184, BFH BStBl 1955 III 177.
5) So RFH RStBl 1934/58.
6) So RFH Slg. 25/14.
7) So RFH RStBl 1930/11.
8) So RFH Slg. 10/282, RStBl 1929/573.

langt schon der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Eine derartige Befreiung würde jenen Unternehmen, insbesondere bei der zur Zeit bestehenden hohen Belastung (Körperschaftsteuer = 51 %) einen kaum wiederaufzuholenden Vorsprung sichern.

Auf die relativ frühzeitige Beachtung dieses Gesichtspunktes durch Rechtsprechung und Gesetzgebung wurde bereits hingewiesen [1]. Diese Tendenz zeigte sich besonders in den Entscheidungen zu § 3 Nr. 3 Umsatzsteuergesetz 1919, 1926, dessen Befreiungsvorschrift [2] wegen der in ihr enthaltenen objektiven Befreiungsvoraussetzung hinsichtlich der Höhe der Entgelte schon vom Ansatz her zu Wettbewerbsverzerrungen führen konnte. Es ist dies mit der entscheidende Anlaß gewesen, diese Vergünstigung seit 1934 ganz aufzuheben [3].

Für die Betriebe und Verwaltungen der sonst steuerfreien öffentlichrechtlichen Körperschaften führte der Gesetzgeber 1925 (§ 2 Ziff. 3 KStG) die Steuerpflicht ein. Diesen Betrieben wurde nur dann Steuerfreiheit gewährt, wenn sie "überwiegend" gemeinnützigen Zwecken dienten.

In diesen Fällen ließ der Reichsfinanzhof [4], wohl dem Sinn des Gesetzes entsprechend, die Abführung der gesamten Überschüsse lediglich als mittelbare Förderung der gemeinnützigen Zwecke gelten und besteuerte den Betrieb.

Unterhielt dagegen eine privatrechtliche Körperschaft einen ähnlichen Betrieb, so wurde diese Mittelbeschaffung von demselben Senat des Reichsfinanzhofs, allein wegen der Tatsache, daß nicht ein Betrieb einer öffentlichrechtlichen Körperschaft sondern eine gemeinnützige privatrechtliche Körperschaft zu besteuern war, als steuerunschädlich angesehen [5].

Da der Gesetzgeber offenbar die Betriebe öffentlichrechtlicher Körperschaften bevorzugen wollte, indem er statt der sonst geforderten ausschließlichen eine überwiegende Gemeinnützigkeit genügen ließ [6], wurde der Reichsfinanzhof we-

---

1) Siehe S. 9 ff.

2) § 3 Nr. 3 UStG 1919: "Von der Steuer sind befreit 3. Unternehmen, deren Zwecke ausschließlich gemeinnützig oder wohltätig sind, soweit es sich um solche Umsätze dieser Unternehmen handelt, bei denen die Entgelte hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen vereinnahmten Entgelten zurückbleiben".

3) Erst 1950, 1952 wurde wiederum für einzelne Leistungen Umsatzsteuerfreiheit gewährt.

4) Siehe S. 23 Anm. 1, RFH Slg. 20/282, RStBl 1929/573.

5) So insbesondere RFH Slg. 22/204, 25/103.

6) § 1 Abs. 3 DurchführungsVO v. 17.5.1926.

gen dieses Ergebnisses stark kritisiert. Denn diese Bevorzugung erweise sich nunmehr als ein "privilegium odiosum" [1]. Auch Räß [2] kritisierte die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, empfahl jedoch, wie Mrozek [3], im Interesse der Gleichbehandlung eine entsprechende Anweisung des Reichsfinanzministers, diese Grundsätze auch für die Betriebe öffentlichrechtlicher Körperschaften anzuwenden.

Mrozek führte dazu aus: "Ein Kloster dient unmittelbar kirchlichen Zwecken, und damit müssen auch alle Einzelbetriebe des Klosters, die dem Kloster die Mittel zuführen, als unmittelbar kirchlichen Zwecken dienend angesehen werden".

Der Gesetzgeber entschloß sich jedoch zur umgekehrten Lösung, indem er den über eine Vermögensverwaltung hinausgehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen privatrechtlichen Körperschaft insoweit der Steuer unterwarf [4].

Zu dieser jetzt abschließend geregelten Frage ist jedoch noch folgendes festzustellen. So sehr der von den Kritikern des Reichsfinanzhofs aufgestellte Vergleich eines norddeutschen, also in der Regel privatrechtlichen und eines süddeutschen, also in der Regel öffentlichrechtlichen Klosters, die jeweils eine Brauerei betrieben, zunächst auch einleuchten mag, so unterschiedlich hätte sich damals eine entsprechende Gleichbehandlung ausgewirkt. Denn das süddeutsche Kloster war als Körperschaft des öffentlichen Rechts steuerfrei; besteuert wurde lediglich der gewerbliche Brauereibetrieb, während eine Besteuerung des Brauereibetriebs der privatrechtlichen kirchlichen Körperschaft, weil gesetzlich nicht vorgesehen, nicht möglich war [5]. Es hätte also das gesamte privatrechtliche Kloster, einschließlich des Brauereibetriebes, versteuert werden müssen. Auf diese Weise hätte wiederum eine unterschiedliche Behandlung an sich gleichliegender Einzelfälle vorgelegen, die auf jeden Fall noch weniger dem Sinn der Befreiungsvorschriften gerecht geworden wäre. So betrachtet, führten die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs zu einem heilsamen, indirekten Zwang das Gesetz zu ändern und schließlich mit der Einführung der Besteuerung des wirtschaftlichen

---

1) So Kennerknecht DStBl 1931/783, 785.
2) Räß DStBl 1930/809 ff.
3) Mrozek DStBl 1928/119 ff.
4) In der NotVO vom 1.12.1930 RGBl S. 517, 576.
5) Diese Möglichkeit bestand nur bei den sogenannten Organschaftsverhältnissen. Siehe dazu insbesondere RFH RStBl 1929/558.

Geschäftsbetriebs zu einer allen beteiligten Kreisen gegenüber annehmbaren Lösung [1].

Den insgesamt zu dieser Fallgruppe aufgeführten Entscheidungen ist also, soweit sie vor 1930 ergangen sind, im Ergebnis zuzustimmen, soweit sie später ergingen, halten sie sich im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen, deren innere Berechtigung soeben untersucht und bejaht wurde.

bb) Echte Fälle

Als "echte Fälle" bleiben demnach nur die Entscheidungen im Rahmen dieses Abschnittes, in denen eine Körperschaft etwa in Form einer Sammlung oder Vermögensverwaltung Einnahmen, Gewinn oder sonstige Überschüsse erzielt und diese einer anderen gemeinnützigen Körperschaft zur Verfügung stellt [2].

Der Prototyp dieses Falles ist eingangs als drittes Beispiel (Industriellenverein) geschildert worden [3].

In den zitierten Entscheidungen wurden beispielsweise die Einkünfte aus Vermietung [4], also einer reinen Vermögensverwaltung, einer gemeinnützigen Körperschaft zur Verfügung gestellt oder die durch Werbung von Mitgliedern, Kollekten und Sammlungen erzielten Einnahmen einer Karitaspfarrstelle für die Errichtung eines christlichen Heimes [5] verwendet oder die durch Mitgliedsbeiträge, freiwillige Zuwendungen und Vermögenserträge erworbenen Gelder zur Unterstützung von Schulen benutzt [6]. Hierin liegt jeweils nur eine mittelbare Förderung, da diese Vereine die Ziele der unterstützten, gemeinnützigen Körperschaften nicht selbst erfüllen, beispielsweise weder das christliche Heim selbst

---

1) So auch Zitzlaff StW 1952/78.
Dafür, daß die Einzelbesteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auch im Einzelfall zu einem ungünstigen Ergebnis führen kann, geben die NWB Fach 4 Seite 292 ein gutes Beispiel: Ein christlicher Verein unterhält ein Hospiz, das zu KSt herangezogen wird. Würde der gesamte christliche Verein, wie jede nicht begünstigte Körperschaft zur Steuer herangezogen, würden die Einnahmen aus dem Hospiz den sonstigen Ausgaben gegenüberstehen, so daß unter Umständen kein Gewinn erzielt würde. Siehe dazu auch Riewald in Bekker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 9 c Abs. 4 a. E.

2) So RFH I A 254/27, 29.7.1927 (nicht veröffentlicht, Fundstelle: Kraft S. 391), RStBl 1932/1421 1942/986/1943/397 Nr. 352, Slg. 45/44, RFH VIa 68/39, 16.12.1939 (Stiftung gibt Zuschuß an Museum, nicht veröffentlicht, Cerutti S. 29).

3) Ein ähnliches Beispiel bildet Loewer DStZ 56/121.

4) So RFH RStBl 1932/142 5) RFH RStBl 1942/986 6) RFH RStBl 1943/397

betreiben, noch die Schule unterhalten.

Obwohl diese Entscheidungen materiell, das heißt nach dem damaligen und heutigen Rechtszustand zu Recht ergingen, ist deren Berechtigung nicht ohne weiteres einzusehen.

b) Mangelnde Unmittelbarkeit wegen Zuverfügungstellung von sachlichen Mitteln (Grundstücke, Gerätschaften)

Die relativ geringe Zahl der hierzu ergangenen Entscheidungen darf nicht über die grundsätzliche Bedeutung gerade dieser Form der mittelbaren Förderung hinwegtäuschen. Die geringe Zahl der Reichsfinanzhofentscheidungen liegt insbesondere daran, daß die Stellungnahme des Reichsfinanzhofs, der in der Zurverfügungstellung eines Raumes oder Grundstückes geradezu den klassischen Fall einer mittelbaren und daher nicht steuerbegünstigten Zweckverwirklichung sah, offenbar rasch bekannt wurde und deshalb weitere Versuche in dieser Art gemeinnützig tätig zu werden, unterblieben.

Die Sachverhalte der Entscheidungen dieser Fallgruppe liegen einfach und weichen nicht wesentlich von folgendem Grundfall ab: Zwei Pfarreien und die von ihnen geleiteten und geförderten Standesvereine (Arbeiter-, Jugend-, Mütter- und Jungfrauenvereine) errichten eine Gesellschaft, um diesen Vereinen ein festes Haus und einen Mittelpunkt ihrer Vereinstätigkeit zu geben.

Der Reichsfinanzhof sah hierin lediglich eine mittelbare Förderung [1] und lehnte daher die Steuerbefreiung ab. Den weiter angegebenen eigenen Zweck der Gesellschaft, der Hebung von Personen geringen Standes, erkannte der Reichsfinanzhof wegen der zu allgemeinen Fassung nicht an.

Eine Ausnahme von diesem strengen Grundsatz und damit eine unmittelbare Förderung liegt nach Ansicht des Reichsfinanzhofs nur dann vor, wenn die Gesellschaft aus besonderen Gründen ihre eigenen Zwecke nicht selbst erfüllen könnte und sich hierzu anderer Vereine, die gleiche Zwecke verfolgen, bediente.

Ähnliche Sachverhalte liegen den meisten der hierzu ergangenen Entscheidungen zugrunde [2]. Selbst die Bereitstellung eines Genesungsheimes an die Na-

---

1) RFH RStBl 1930/632.

2) Siehe RFH RStBl 1931/550, RFH III A 773/31, 17.12.1931 (nicht veröffentlicht, Fundstelle: Kraft S. 391, Anm. 14 c), RFH RStBl 1932/779, RFH III 208/32, 30.6.1932 (Vermietung eines Clubhauses an einem Tennisclub, nicht veröffentlicht, Fundstelle: RFH RStBl 1939/921), RFH III A 57/37 9.4.1937, (nicht veröffentlicht, Fundstelle: RFH RStBl 1939/921), RFH RStBl 1941/771.

tionalsozialistische Volkswohlfahrt [1] wurde nicht als unmittelbare Förderung anerkannt, ebensowenig wie die Zurverfügungstellung einer Lotseneinrichtung (Lotsenstation, -fahrzeuge und sonstige Einrichtungen) an das Reich [2], nachdem das Lotsenwesen durch Gesetz auf das Reich übergegangen war.

Die Berechtigung dieser Rechtsprechung, soweit nicht die Versagung der Steuerbefreiung daneben in einigen Fällen wegen sonstiger Mängel ausgesprochen werden mußte, ist wie in den Fällen unter III 2 a bb. nur schwer einzusehen. Es werden weder der Gemeinsinn (subjektive Voraussetzung) noch die Förderung des Gemeinwohls (objektive Voraussetzung) in irgendeiner Weise in Frage gestellt. Gerade bei vielen dieser Fälle, man denke nur an die Gesellschaft der beiden Pfarreien, liegen die uneigennützigen Motive der handelnden Körperschaft offen zu Tage.

Vom Sinn, nicht vom Wortlaut der Steuerbefreiungsvorschriften, ist daher eine Versagung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nicht zu verstehen.

c) Mangelnde Unmittelbarkeit bei Zuverfügungstellung von persönlichen Mitteln (Arbeitskräfte)

Zu dieser Fallgruppe, die hier hauptsächlich aus methodischen Gründen und der Vollständigkeit halber mit aufgenommen wurde, gibt es fast keine Rechtsprechung.

Soweit ersichtlich, ist diese Frage in der Rechtsprechung nur hinsichtlich der sogenannten Schwesterngestellung behandelt worden.

Begrifflich liegt ebenso wie bei der Zurverfügungstellung eines Raumes in der Zuverfügungstellung von Schwestern an andere gemeinnützige Körperschaften eine mittelbare Förderung [3]. Durch die Gestellung der Schwestern eines Klosters zur Leitung eines gemeindlichen Kindergartens [4] wird die Gemeinde in den Stand gesetzt, unmittelbar gemeinnützig zu wirken. Die Zuverfügungstellung der Schwestern kann nur als mittelbare Förderung angesehen werden, da die Gemeinde als Mittelsperson zwischengeschaltet ist.

In der zuletzt zitierten Entscheidung ließ der Reichsfinanzhof in seiner Entscheidung zu § 3 Nr. 3 UStG 1919 eine Ausnahme von dem Erfordernis der unmit-

---

1) RFH Slg. 45/314.

2) RFH RStBl 1939/921.

3) Zu der Frage der Lohnsteuerpflicht dieser Schwesterngestellung siehe Tietmann FR 1949/47 unter 6 a.

4) So RFH Slg. 6/332.

telbaren Zweckverwirklichung mit folgender Begründung zu:

"Wie der erkennende Senat in dem Beschluß vom 22.2.1921, Slg. 5/79 ausgesprochen hat, muß der Nutzen eines Unternehmens zwar unmittelbar beim Leistungsempfänger angestrebt werden, aber es genügt, daß der Nutzen zunächst einem anderen Unternehmen erwächst, das seinerseits gemeinnützig ist".

Dieser Entscheidung ist vom Ergebnis her sicher zuzustimmen. Es ist jedoch festzuhalten, daß der Reichsfinanzhof schon 1921 in der Schwesterngestellung grundsätzlich nur eine mittelbare Förderung der gemeinnützigen Zwecke sah.

Demgegenüber erklärte der Reichsfinanzminister in seinem Runderlaß von 15.7.1939 [1], daß die Schwesterngestellung keine mittelbare, sondern eine unmittelbare Förderung der gemeinnützigen Zwecke darstelle [2] und daß es höchstens fraglich sein könne, ob hierin ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu sehen sei [3]. Er begründete diese Feststellung damit, daß sich eine Körperschaft zur Erfüllung ihrer Zwecke regelmäßig natürlicher Personen oder Hilfskräfte bedienen müsse, um überhaupt handeln zu können.

Es ist allerdings richtig, daß beispielsweise eine Körperschaft wie das Deutsche Rote Kreuz, deren gemeinnütziger Zweck gerade darin besteht, in Krankheitsfällen helfend einzugreifen, dies sehr oft durch Bereitstellung von Schwestern tun wird. Soweit dies Bereitstellen gegenüber einer dritten kranken Person geschieht, verwirklicht diese Körperschaft ihre gemeinnützigen Zwecke unmittelbar, indem sie sich ihrer Schwestern als Hilfspersonen bedient [4]. Stellt sie diese Schwestern jedoch einer anderen selbständigen gemeinnützigen Körperschaft zur Verfügung, etwa einem gemeindlichen Kindergarten oder einer gemeinnützigen Krankenanstalt, so werden diese Schwestern, beziehungsweise die sie abstellende Körperschaft, nur im Rahmen der zweiten, nach außen auftretenden Körperschaft tätig. Die entsendende Körperschaft ermöglicht zwar unter Umstän-

---

1) S 1291 - 113 III R RStBl 1939/857, 860 unter II 2. Ebenso Rundschreiben vom 15.9.1949 AMBlFin, siehe Herrmann-Heuer § 4 Anm. 65.

2) Ebenso Riewald in Riewald-Becker-Koch § 17 StAnpG Anm. 6 Abs. 6 und 14 b. Ebenso Seitz S. 58, 59.

3) Zustimmend Herrmann in Herrmann-Heuer § 4 Anm. 65.

4) Daß streng genommen auch hierin eine mittelbare Förderung liegt, wurde bereits ausgeführt. Da eine Körperschaft jedoch nur durch Hilfspersonen handeln kann, erscheint es sinnvoller, hier von einer unmittelbaren Zweckverwirklichung zu sprechen.

den erst die gemeinnützige Tätigkeit der begünstigten Körperschaft, wirkt aber selber nur mittelbar gemeinnützig [1].

An der Richtigkeit dieser Überlegung ändert sich deshalb nichts, weil etwa die Krankenschwestern sowohl bei Dritten als auch bei anderen gemeinnützigen Körperschaften grundsätzlich dieselbe Tätigkeit (Krankenpflege) ausüben. Auch eine Körperschaft, die ihre Sporthalle Jugendlichen überläßt oder einem Verein zum Sportbetrieb zur Verfügung stellt, übt grundsätzlich dieselbe Tätigkeit aus. Trotzdem ist anerkannt, daß im letzteren Fall nur eine mittelbare Förderung der gemeinnützigen Zwecke vorliegt.

Der Reichsfinanzhof [2] nahm in einem Fall, in dem ein Diakonissenverband seine Schwestern gegen geringes Entgelt öffentlichen Krankenanstalten und Gemeinden zur Verfügung stellte, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an, der auch nicht die Voraussetzungen eines Zweckverwirklichungsbetriebes erfüllte.

Diese Frage ist jetzt abschließend in § 5 Ziff. 2 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 geregelt [3]. Danach liegt ein steuerlich unschädlicher Nebenzweck vor, wenn eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte [4] anderen Personen, Unternehmen oder Einrichtungen für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt. Boettcher-Leibrecht heben besonders hervor, daß die Zurverfügungstellung auch an Dritte, das heißt nicht gemeinnützige Unternehmen, erfolgen kann [5]. Nach dem oben gesagten liegt die beachtenswerte Besonderheit gerade darin, daß hier eine Ausnahme von dem Erfordernis der unmittelbaren Zweckverwirklichung gemacht wird, so daß es steuerlich unschädlich ist, wenn diese Arbeitskräfte einer anderen gemeinnützigen Körperschaft zur Verfügung gestellt werden. Insofern spricht die Gemeinnützigkeitsordnung methodisch richtig von unschädlichen Nebenzwecken.

---

1) Anders Riewald aaO, der hier ein eigenes Handeln der die Schwestern entsendenden Körperschaft annimmt, da diese von vornherein den Rahmen festlegt, in dem die Schwestern - dem satzungsmäßigen Zweck der Körperschaft entsprechend - tätig werden.

2) RFH RStBl 1940/528.

3) Eine derartige Erweiterung gegenüber der GemVO 1941 war bereits durch Rundschreiben der Verwaltung für Finanzen der Vereinigten Wirtschaftsgebiete vom 15.9.1949, MinBlFin 1949/50 S. 3 unter Nr. 5 festgelegt.

4) In dem gemeinsamen Ländererlaß zur Durchführung der GemVO 1953 (BStBl 1954 II 50) wird darüber hinaus auch die Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln, wie Krankenwagen usw. freigestellt.

5) Boettcher-Leibrecht § 5 Anm. 3.

Durch diese positive Bestimmung ist die Entscheidung des Reichsfinanzhofs aus dem Jahre 1940 hinfällig geworden. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt nunmehr nur noch vor, wenn die Arbeitskräfte für andere als steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung gestellt werden [1].

d) Sonstige heute überholte Fälle mangelnder Unmittelbarkeit

Einen besonderen Raum im Rahmen dieser Untersuchung nehmen die zeitbedingten Entscheidungen des Reichsfinanzhofs im Dritten Reich ein [2]. Diese Rechtsprechung ist zwar inzwischen überholt, soll jedoch kurz, soweit hierbei Fragen der Unmittelbarkeit berührt werden, aufgeführt werden.

Es handelt sich um solche Fälle, in denen die Unterstützung bedürftiger Juden nicht als mildtätig [3] oder die Betätigung jüdischer Sportvereine nicht als gemeinnützig anerkannt wurde [4] und die im letzteren Fall etwa hierdurch erreichte Gesunderhaltung der Mitglieder und damit verbundene geringere Inanspruchnahme der Sozialversicherung lediglich als mittelbare und somit nicht steuerbegünstigte Folge der ausgeübten Sporttätigkeit gewertet wurde.

Hierzu gehören auch die bewußt kirchenfeindlichen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs zur Äußeren Mission [5] und zur Inneren Mission, soweit sie die Bekehrung von Juden betraf [6], sowie die Versagung der Steuerfreiheit für Orden mit Hilfe der sogenannten Selbstheiligungstheorie [7] und die Nichtanerkennung der Bibelgesellschaften [8].

Mit Ausnahme der zur Mildtätigkeit ergangenen Entscheidungen [9], wurde in sämtlichen weiter oben aufgeführten Urteilen die Steuerbefreiung mit der mangelnden unmittelbaren gemeinnützigen oder kirchlichen Zweckverwirklichung begründet. Denn nach § 17 in Verbindung mit § 1 Steueranpassungsgesetz waren nur solche Zwecke gemeinnützig, die dem "Deutschen Volke" oder "Deutschen Volksgenossen" unmittelbar nützten. Juden wurden nicht zu den deutschen Volks-

---

1) Boettcher-Leibrecht aaO.
2) Siehe auch die Zusammenstellung von Tietmann FR 1949/61.
3) So RFH Slg. 39/202, 43/276, RStBl 1937/21.
4) So RFH Slg. 43/288.
5) Siehe RFH Slg. 45/247, RStBl 1940/490.
6) So RFH Slg. 45/139.
7) RFH Slg. 45/278, RStBl 1941/139 Nr. 247, 1941/231, RStBl 1941/378, Slg. 50/182.
8) So RFH Slg. 53/195.
9) Siehe diese Seite Anm. 3.

genossen gezählt.

Der Heidenmission wurde deshalb keine Steuerbefreiung zuerkannt, weil sie in erster Linie den bekehrten Heiden nütze und höchstens mittelbar dem Ansehen des deutschen Volkes im Ausland diene. Den Ordensgesellschaften wurde unterstellt, sie würden in erster Linie die Selbstheiligung ihrer Mitglieder erstreben - ein Zweck der nicht ausschließlich und unmittelbar dem Wohle der deutschen Volksgemeinschaft diene - so daß die weitere, durchaus mildtätige oder gemeinnützige Tätigkeit der Orden für sie lediglich ein Mittel zum Zwecke der Selbstheiligung sei und somit nur eine mittelbare Förderung der Allgemeinheit vorliege.

Auf die Unhaltbarkeit dieser Entscheidungen soll hier nicht weiter eingegangen werden [1].

Im Rahmen dieser Untersuchung ist jedoch festzustellen, daß die Versagung der Steuerfreiheit in diesen Fällen nicht wegen mangelnder "unmittelbarer" oder wegen nur "mittelbarer" Verfolgung der gemeinnützigen oder kirchlichen Zwekke ausgesprochen wurde, sondern allein wegen der einseitigen und einengenden Auslegung der Begriffe der Gemeinnützigkeit, Mildtätigkeit und Kirchlichkeit durch Gesetz und Rechtsprechung.

Auch ohne das Erfordernis der Unmittelbarkeit wäre keine dieser Entscheidungen unter den damaligen Umständen anders ausgefallen.

Denn auszugehen ist von der gewollten Begrenzung des Begriffes der Gemeinnützigkeit. Das Steueranpassungsgesetz besagte ausdrücklich, daß nur solche Zwecke als gemeinnützig anerkannt und steuerlich begünstigt werden sollten, die "Deutschen Volksgenossen" zugutekamen. Wenn auf diese Weise die Gemeinnützigkeit und Kirchlichkeit begrenzt werden und schon vom Ansatzpunkt her in der Heidenmission kein zu fördernder Zweck gesehen wird, kann natürlich erst recht keine Reflexwirkung dieser Tätigkeit, wie beispielsweise die Hebung des deutschen Ansehens im Auslande zur Anerkennung der Steuerbefreiung führen, obwohl ein Verein, der sich ähnlich den "Amerikahäusern" darauf beschränken würde, das Ansehen des Deutschtums im Ausland zu heben - etwa durch Vorträge, Filmvorführungen und Ausstellungen - auch vor der Klarstellung in § 12 Abs. 3 Gemein-

---

1) Für die Anerkennung der Äußeren Mission bereits RFH I A 215/22 vom 9.3.1923 (nicht veröffentlicht, Fundstelle: Seitz S. 12). Gegen die Theorie der Selbstheiligung zutreffend das Finanzgericht Tübingen StW 1950 Nr. 53. Siehe zum ganzen Zitzlaff DStZ 1947/153, FR 1949/63, v. Kalm StW 1948/192, Seitz S. 11 ff, 14, 39, 42. Siehe auch die um objektive Abgrenzung bemühte Entscheidung des RFH RStBl 1929/203.

nützigkeitsverordnung 1941 als unmittelbar gemeinnützig anerkannt werden müßte [1].

Anderer Ansicht scheint Germershausen [2] zu sein, der durchaus berechtigt die überspitzten Anforderungen des Reichsfinanzhofs an das Erfordernis der Unmittelbarkeit kritisiert und anknüpfend an eine Entscheidung zur Sklavenbefreiung [3] meint, daß jede unmittelbare Förderung der Allgemeinheit regelmäßig nur durch die Förderung eines bestimmten Personenkreises oder einer bestimmten Einrichtung erfolgen kann. Seiner Ansicht nach liegt daher im Fall der Sklavenbefreiung zwar eine unmittelbare Förderung der Sklaven selbst, aber zugleich eine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit vor. Dieser Ansicht ist grundsätzlich zuzustimmen. Germershausen unterläßt es jedoch, darauf hinzuweisen, daß für diese zeitbedingten Fälle nicht die Frage der unmittelbaren oder mittelbaren Zweckverwirklichung im Vordergrunde steht, sondern daß es sich hier um politische Entscheidungen beziehungsweise um die Frage eines stark eingeengten Gemeinnützigkeitsbegriffes handelt. Das folgt schon aus der Begründung der zitierten Reichsfinanzhofentscheidung, in der auf die Ausführungen Hitlers in "Mein Kampf" und auf das nationalsozialistische Parteiprogramm verwiesen wird.

So betrachtet, besteht auch in diesen Fällen kein Unterschied zu den Entscheidungen, in denen die Gemeinnützigkeit wegen mangelnder unmittelbarer gemeinnütziger, das heißt in der Regel wegen eigenwirtschaftlicher Tätigkeit abgelehnt wurde und weiter ausgeführt wurde, daß die daneben eintretende Förderung der Volkswirtschaft, wie die Versorgung der Allgemeinheit mit Strom [4] oder die Verkehrsverbesserung [5] nur eine mittelbare Förderung der Allgemeinheit darstelle [6].

---

1) So auch Lademann in Hübschmann-Hepp-Spitaler § 19 a StAnpG, § 11 GemVO Abs. II. Siehe auch RFH Slg. 10/85.

2) Germershausen S. 35, 36.

3) RFH Slg. 45/257.

4) Siehe RFH Slg. 22/86.

5) Siehe RFH RStBl 1933/76.

6) So beispielsweise RFH RStBl 1921/204 (Hebung der Privatwirtschaft der Tierhalter als unmittelbare Folge des Betriebs einer allgemeinen Viehweise) RFH JW 1929/531 Nr. 12 (Viehseuchenverband) RFH RStBl 1928/316 (Errichtung eines Hotels in einer Gemeinde, in der ein solches bisher fehlte), RFH RStBl 1932/783 (Verein deutscher Fabrikanten des Baustoffs X), Slg. 28/346 (Dampfkesselüberwachungsverein), RStBl 1930/145 (Haus- und Grundbesitzerverein zur Versicherung gegen Bergschäden), RStBl 1941/818 (Rinderzuchtverein), BFH BStBl 1952 III 270 (Züchterverein), BStBl 1964 III 20 (Kameradenhilfe).

Zur Befreiung wegen Gemeinnützigkeit reicht es sicherlich nicht aus, wenn lediglich die mittelbaren Zwecke einer Körperschaft gemeinnützig sind, die unmittelbaren Zwecke, derentwillen die betreffende Körperschaft in der Regel gegründet wurde, aber wirtschaftlichen oder anderen Zielen dienen.

Allerdings müssen auch diese anderen Ziele irgendwie wirtschaftlich relevant sein, wie Riewald [1] richtig ausführt. Hier liegt unter anderem der Hauptvorwurf, der gegen die Rechtsprechung, die zu Beginn dieses Abschnittes erörtert wurde, zu erheben ist. Denn bei den von der Rechtsprechung in den Vordergrund gestellten unmittelbaren Zielen, wie zum Beispiel der Selbstheiligung der Ordensgesellschaften, handelte es sich lediglich um religiöse oder ideelle, nicht aber um wirtschaftliche Zwecke.

e) Zusammenfassung

Nach dieser Übersicht über die Rechtsprechung zur Frage der unmittelbaren und mittelbaren Zweckverwirklichung kann davon ausgegangen werden, daß es außer den unter 2 a, bb und c behandelten Möglichkeiten keine echten Fälle gibt, in denen die Gemeinnützigkeit allein mit der Begründung mangelnder Unmittelbarkeit versagt werden kann. Echte Fälle sind daher nur dann gegeben, wenn eine sonst ausschließlich gemeinnützige Körperschaft einer anderen ebenfalls ausschließlich gemeinnützigen Körperschaft Mittel zu deren Tätigkeit zur Verfügung stellt, sei es in finanzieller, sachlicher oder personeller Hinsicht. Selbstverständlich sind diese drei Formen mittelbaren Tätigwerdens auch nebeneinander denkbar.

Auf die so gefundene Beschränkung der Möglichkeiten mittelbarer gemeinnütziger Tätigkeit wird noch im letzten Teil der Arbeit zurückzukommen sein.

3. Grenzfälle und von der Rechtsprechung oder Rechtsetzung entwickelte Ausnahmen von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit

Trotz der soeben aufgezeigten, bis heute unverändert gebliebenen, strengen Auslegung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit, ist auf die sowohl in der Rechtsprechung, als auch in der Rechtsetzung hervortretenden Tendenzen einer Durchbrechung dieses Grundsatzes hinzuweisen.

Da das Erfordernis der Unmittelbarkeit gesetzlich vorgegeben war, konnte die Rechtsprechung hier nur im Wege einer erweiternden Auslegung helfen, auch wenn es sich tatsächlich um echte Ausnahmen von dem Erfordernis der Unmittel-

---

1) Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 Anm. 4 a Abs. 2 und Anm. 5 b Abs. 2.

barkeit handelte. Erst nachdem diese Einzelfälle oder die an Hand mehrerer, gleichliegender Fälle gewonnenen allgemeinen Auslegungsgrundsätze der Rechtsprechung in die Durchführungsverordnungen oder Gemeinnützigkeitsverordnungen eingingen, wurden sie wieder systematisch richtig als Ausnahmebestimmungen bezeichnet.

Die stärksten Ansätze hierzu finden sich in der Zeit von 1920 bis 1934. Das ist umso verständlicher, als gerade in dieser Zeit das Erfordernis der Unmittelbarkeit zwar nicht entstand, aber doch seinen festen Platz als gesetzliches Tatbestandsmerkmal einnahm. Danach ließ die Bereitschaft der Rechtsprechung, in einzelnen Fällen, in erweiternder Auslegung eine Ausnahme von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit zuzulassen, immer mehr nach. Seit 1934 ist von der Rechtsprechung eigentlich nur noch die steuerliche Unschädlichkeit des Zweckverwirklichungsbetriebes entwickelt worden. Darüber hinaus sind eher Rückschritte zu verzeichnen, wie bei der Theorie von der Unschädlichkeit der Zuhilfenahme eines Mittelsmannes. Das erklärt auch die geringe Zahl der in diesem Kapitel besonders hervorgehobenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs. Mit Ausnahme der Ausmerzung offensichtlich nationalsozialistischer Relikte im Gemeinnützigkeitsrecht, wie zum Beispiel der Wiederherstellung des ursprünglichen Begriffs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs [1] oder der Aufhebung der bewußt juden- und kirchenfeindlichen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs [2], sind vom Bundesfinanzhof keinerlei Impulse zu einer Erweiterung des Begriffs der Unmittelbarkeit ausgegangen. Ansätze hierzu finden sich nur in einigen Finanzgerichtsentscheidungen.

Neben den von der Rechtsprechung entwickelten und später von den Gemeinnützigkeitsverordnungen übernommenen Ausnahmevorschriften, sind aber auch die Ausnahmeentscheidungen des Reichsfinanzhofs und anderer Gerichte darzustellen, die heute nur abgeschwächt oder überhaupt nicht mehr anwendbar sind. Denn bei der Erörterung der Frage der Aufrechterhaltung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit interessieren gerade diese Fälle, in denen der Reichsfinanzhof - auch vom Ergebnis her - eine mittelbare Förderung genügen lassen wollte.

Bevor daher mit der eigentlichen Untersuchung der Hauptfrage begonnen wird, soll zunächst ein gedrängter Überblick über die von der Rechtsprechung erarbeiteten und von der Rechtsetzung übernommenen beziehungsweise selbständig entwickelten Ausnahmen sowie die vereinzelt gebliebenen Ausnahmeentscheidungen gegeben werden, um das Ausmaß des tatsächlichen Anwendungsbereichs der Unmittelbarkeit überschaubar zu machen.

---

1) Siehe dazu OFH Slg. 54/449, BFH BStBl 1951 III 49, 1953 III 71.

2) Siehe dazu Seite 31 ff.

a) Theorie von der Unschädlichkeit der Zuhilfenahme eines Mittelsmannes

Diese Theorie stellte der Reichsfinanzhof erstmals ausdrücklich in der bereits besprochenen Entscheidung vom 25.11.1927 [1] auf, wenn dieser Gedanke auch unausgesprochen schon früheren Entscheidungen zugrundelag [2].

Sie besagte, daß eine mittelbare Förderung gemeinnütziger Zwecke dann unschädlich sei, wenn sie in der Form erfolge, daß eine Körperschaft sich die Ziele eines anderen Vereins zu eigen mache und sich dann dieses Vereins zur Verwirklichung der eigenen Zwecke als seines Mittelsmannes bediene [3]. Obwohl dieser Gedanke in den zuletzt zitierten Entscheidungen nicht einmal praktisch angewendet, sondern nur negativ als Abgrenzungsformel aufgestellt wurde, trat bereits 1930 eine Verschärfung dieser grundsätzlich gewährten Ausnahme ein. Der Reichsfinanzhof [4] führte nunmehr aus, daß eine Körperschaft nur dann als unmittelbar gemeinnützig anerkannt werden könne, wenn sie sich bestimmte und fest umrissene gemeinnützige Ziele gesteckt habe, die sie aus guten Gründen [5] nicht selbst verfolgen könne, sondern durch andere Vereine, die gleiche Zwecke verfolgen, erfüllen lassen müsse.

Diese Voraussetzung wurde grundsätzlich dann verneint - wie in dem vorliegenden Fall, in dem zwei Pfarreien eine Gesellschaft gebildet hatten, um den ihnen nahestehenden Standesvereinen ein Vereinshaus zur Verfügung stellen zu können - wenn eine Körperschaft mehr oder weniger zu dem Zweck gegründet wurde, anderen, bereits bestehenden Vereinen, bei der Durchführung von deren Zwecken behilflich zu sein [6], ohne diese Zwecke zu ihren eigenen zu machen.

Die so verstandene Ausnahme war daher von Anfang an wenig geeignet, das

---

1) RFH Slg. 22/204 (Der Zweck des Vereins bestand darin, dem katholischen Gesellenverein ein wohnliches Heim zu bieten).

2) Beispielsweise preußisches OVG Bd. 80/4, RFH StW 1927 Nr. 746.

3) So RFH Slg. 22/204, StW 1928 Nr. 316.

4) RFH RStBl 1930/632 (Die Gesellschaft zweier Pfarreien stellte kirchlichen Standesvereinen ein Vereinshaus zur Verfügung).

5) Seitz S. 59 will diese Entscheidung noch weiter einengen und nur dann eine unmittelbare Förderung annehmen, wenn es dem Verein selbst nach Sachlage unmöglich ist, den eigenen Zweck zu erfüllen. Dann bleiben tatsächlich nur noch derartige seltene Fälle übrig, wie sie Kraft S. 393 aufführt, z. B. ein Verein zur Förderung der Kriegsgefangenen, der diesen Zweck nur durch Unterstützung des Roten Kreuzes erreichen kann.

6) Ebenso RFH RStBl 1931/550, OFH Slg. 54/185.

strenge Erfordernis der Unmittelbarkeit zu mildern. Sie führte nur dann zur Befreiung, wenn umgekehrt, zu den bisher besprochenen Fällen, der letztlich gemeinnützig wirkende Verein von der in Frage stehenden Körperschaft zur besseren Erfüllung ihrer Zwecke gegründet worden war [1) 2)].

So hatte das preußische Oberverwaltungsgericht bereits 1926 [3)] die Grundsteuerfreiheit [4)] des fürstbischöflichen Stuhls zu Breslau anerkannt, der sein Grundstück dem von ihm als selbständige, juristische Person gegründeten theologischen Konvikt zum Zwecke der Priestererziehung überlassen hatte [5)].

Die Zuhilfenahme eines Mittelsmannes ist zwar theoretisch ohne besondere vertragliche Beziehungen der beiden beteiligten Körperschaften denkbar; aus der Natur der Sache heraus folgen jedoch beinahe zwangsläufig Vereinbarungen über Art und Ausmaß der jeweiligen Benutzung. Hinzukommt, daß der durch die Zuhilfenahme des Mittelsmannes zu verwirklichende gemeinnützige Zweck satzungsgemäß festgelegt sein muß.

Es ist daher verständlich, wenn der Reichsfinanzhof entscheidendes Gewicht auf diese vertragliche Abhängigkeit legte und in Anlehnung an Mirre - Dreutter [6)] nunmehr verlangte, daß die Körperschaft, die die Mittel zur Verfügung stellt, zu der unterstützten Gesellschaft tatsächlich und rechtlich in einem Verhältnis steht, aus dem heraus das gemeinnützige Wirken der unterstützten Gesellschaft wie eigenes Wirken der unterstützenden Körperschaft angesehen werden kann [7)].

---

1) So in RFH RStBl 1930/696.

2) Dabei ist jedoch die Organtheorie zu beachten.

3) Preußisches OVG Bd. 80/4.

4) § 15 Abs. 1 preuß. Grundvermögensteuergesetz v. 14.2.1923 in Verbindung mit § 24 Abs. 1 g i Kommunalabgabengesetz.

5) In seiner Entscheidung vom 12.1.1904 hatte das Gericht noch in derselben Sache die Unmittelbarkeit verneint, da das Grundstück den selbständigen Zwecken des Konvikts diene, Preuß. Verwaltungsblatt Jahrg. 25/542.
Hinsichtlich eines juristisch unselbständigen Konvikts bejahte das preußische OVG dagegen bereits 1906 die Unmittelbarkeit, Preuß. OVG Bd. 48/89.

6) Mirre - Dreutter § 4 Anm. 18 S. 138.

7) So in RFH Slg. 52/18, wo die Mittlerstellung eines Hafenbetriebsvereines, der seine gesamten Mittel dem Hafenbetrieb zur Verfügung stellte, grundsätzlich anerkannt wurde. Ebenso in RFH RStBl 1942/982, in der die Stiftung eines Kindererholungsheimes mit der Volkswohlfahrt einen ins einzelne gehenden Vertrag über Nutzung und Aufnahme von Kindern in dieses Heim geschlossen hatte.

Damit wird eine wörtliche Übereinstimmung mit der in § 12 Abs. 1 Gemeinnützigkeitsverordnung 1941 (ebenso § 11 Abs. 2 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953) gegebenen Definition einer Hilfsperson erzielt. Mit dieser Gleichsetzung ist die ursprünglich als weitgehende Ausnahme von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit gedachte Theorie von der Unschädlichkeit der Zuhilfenahme eines Mittelsmannes praktisch aufgehoben worden.

Denn während in früheren Entscheidungen beispielsweise die Zurverfügungstellung von Geldmitteln einer Stiftung an Kranken- und Waisenhäuser als unmittelbar gemeinnützig anerkannt werden konnte, da die Stiftung diese Zwecke aus guten Gründen nicht selber erfüllen konnte [1], ist eine solche Entscheidung jetzt nicht mehr möglich, da zusätzlich das Wirken der genannten Anstalten wie eigenes Wirken der Stiftung müßte angesehen werden können [2].

Mittelsperson und Hilfsperson sind jedoch vom Ansatzpunkt her gesehen grundsätzlich zwei verschiedene Begriffe. Die Ersetzung des Begriffs der Mittelsperson durch den der Hilfsperson läßt sich vom Ergebnis her nur mit einer gewollt strengen Durchführung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit begründen.

Riewald weist zu Recht darauf hin, daß die von der älteren Rechtsprechung geforderte Einschränkung, daß die gemeinnützigen Zwecke von der Körperschaft "aus guten Gründen" nicht selbst verwirklicht werden können, in § 11 Abs. 2 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 nicht hineingelesen zu werden brauche [3]. Das folgt schon daraus, daß es sich hierbei um Entscheidungen zu einer anderen Rechtsfigur handelt. Es folgt aber auch daraus, daß eine Körperschaft, soweit sie sich zur Erfüllung ihrer Ziele einzelner Hilfspersonen bedient, im Rahmen ihrer gemeinnützigen Zweckbestimmung grundsätzlich frei in deren Bestellung und Aufgabenverteilung ist. So betrachtet, ist diese Rechtsprechung schon deshalb begrifflich nicht anwendbar, weil eine Körperschaft nicht nur "aus guten Gründen",

---

1) Auf diesen Gesichtspunkt, der in der Entscheidung RFH Slg. 32/255, StW 1933 Nr. 258 nicht ausdrücklich erwähnt wird, weist Seweloh StW 1933 Sp. 362 hin.

2) Auch Lenski S. 48 führt an einem anderen Beispiel aus, daß dieser Fall selten sein wird.

3) Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG. Anm. 6 Abs. 4.
Anders allerdings die Rechtsprechung, die sich, wie Riewald aaO ausführt, an die ältere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs anlehnt. Ebenso Boettcher-Leibrecht § 11 Anm. 3. Die neuere Rspr. des Bundesfinanzhofs scheint allerdings an dieser Voraussetzung nicht mehr festzuhalten. Der BFH BStBl 1958 III 170, 174 erwähnt sie jedenfalls mit keinem Wort.

sondern aus Gründen, die im Wesen der Körperschaft selbst liegen, ihre gemeinnützigen Zwecke nicht ohne Hilfspersonen verwirklichen kann.

b) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und der steuerbegünstigte Zweckverwirklichungsbetrieb

aa) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß durch das Erfordernis der Unmittelbarkeit auch die Beschaffung der Mittel durch die steuerfreie Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften am allgemeinen Wirtschaftsverkehr verhindert wird. Der tiefere Grund, warum die älteren Gesetze den Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht mit den altruistischen Zwecken in Verbindung brachten, mag, wie Seitz [1] ausführt, darin liegen, daß gemeinnütziges, mildtätiges oder kirchliches Handeln ohne Selbstlosigkeit undenkbar ist, so daß der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb schon begrifflich im Gegensatz zur Gemeinnützigkeit steht.

Insofern müssen die beiden bereits besprochenen Urteile des Reichsfinanzhofs vom 25.11.1927 und vom 23.4.1929 [2], (die übrigens ihren Vorläufer bereits in einer Entscheidung des Reichsfinanzhofs zu § 35 Abs. 1 Ziff. 2 Erbschaftsteuergesetz 1919 aus dem Jahre 1921 [3] und einer kurz zuvor ergangenen Entscheidung vom 11.10.1927 [4] haben), wenn sie die Mittelbeschaffung durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb für steuerunschädlich erklären - historisch gesehen, zunächst als Ausnahmen von dem Grundsatz der Unmittelbarkeit betrachtet werden.

Der Reichsfinanzhof entschied jedoch seinerzeit, wie bereits ausgeführt [5] dahin, daß sich das Wort "unmittelbar" nur auf den von der Körperschaft verfolgten Zweck beziehe, die Körperschaft dagegen frei in der Art ihrer Mittelbeschaffung sei.

Seweloh [6] konnte daher in seinem Kommentar zum Aufbringungsgesetz schreiben: "Entscheidend ist der Zweck der Gesellschaft. Deshalb wird die Befreiung nicht dadurch ausgeschlossen, daß eine solche Gesellschaft als Mittel zur Erreichung ihrer idealen Zwecke einen Betrieb unterhält, der an sich die Aufbrin-

---

1) Seitz S. 73.
2) RFH Slg. 22/204, 25/103.
3) RFH Slg. 8/339.
4) RFH StW 1927 Nr. 746.
5) Siehe zum ganzen Seite 9 ff.
6) Seweloh Aufbringungsgesetz § 2 Anm. 38 b.

gungspflicht begründen würde, zum Beispiel ein Kasino".

Auch der Reichsfinanzminister beugte sich der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in seinem Runderlaß vom 29.5.1929 [1].

Die nunmehr bestehende Ungleichheit zwischen den Betrieben öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Körperschaften [2] wurde durch die Notverordnung vom 1.12.1930 [3] jedenfalls für die beiden wichtigsten Steuergesetze, nämlich das Vermögensteuergesetz und das Körperschaftsteuergesetz beseitigt. Während für das Vermögensteuergesetz die Gleichstellung mit den Körperschaften des öffentlichen Rechts und deren Betrieben gelang, indem lediglich der über eine Vermögensverwaltung hinausgehende wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Steuer unterworfen wurde, trat für die Körperschaftsteuer zunächst eine Verschlechterung ein. Für die Körperschaftsteuer wurde bestimmt, daß eine gemeinnützige Körperschaft, die einen über eine Vermögensverwaltung hinausgehenden Betrieb unterhielt, voll steuerpflichtig sei. Diese durch nichts gerechtfertigte unterschiedliche Behandlung gleicher Körperschaften hinsichtlich der Vermögen- und Körperschaftsteuer wurde erst im Rahmen der Steuerreform von 1934 beseitigt [4].

Festzuhalten ist jedoch, daß die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs auch nach Erlaß dieser Gesetze grundsätzlich aufrechterhalten blieb. Auch heute ist allein der Zweck der Körperschaft entscheidend [5]. Eine gemeinnützige Körperschaft kann sich ihre Mittel in beliebiger Weise beschaffen [6], ohne dabei ihre Gemeinnützigkeit zu verlieren. Geschieht dies jedoch in der Form eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, das heißt durch eine selbständige [7], nachhaltige, über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit [8]

---

1) S 2512 A 7119, Fundstelle: Räß DStBl 1930/811.

2) Siehe dazu insbesondere S. 24 ff.

3) RGBl 1930 I 517 ff, 576.

4) So die nunmehr wörtlich übereinstimmenden § 4 Ziff. 6 KStG 1934 (RGBl I 1031), § 3 Ziff. 6 VStG 1934 (RGBl I 1052). Siehe dazu auch die Begründung zum KStG RStBl 1935/81, 82 (A Ziff. 5), und Reinhard S. 177. Siehe zum ganzen Herrmann in Herrmann-Heuer Bd. V § 4 Anm. 36 ff, Kennerknecht DStBl 1931/783, Zitzlaff StW 1952/73 ff.

5) So die h. M. Herrmann-Heuer § 4 Anm. 64, Boettcher-Leibrecht § 11 Anm. 1a S. 93, v. Wallis S. 34. Siehe auch FG Schleswig-Holstein DStRdsch. 1953/168.

6) Siehe dazu Cerutti S. 29 ff.

7) Zum Erfordernis der Selbständigkeit siehe RFH Slg. 44/277 und Boettcher-Leibrecht § 6 Anm. 4.

8) Zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb siehe BFH BStBl 1958 III 96.

zum Zwecke der Einnahmenerzielung [1], so ist die Körperschaft insoweit steuerpflichtig. Besteht die Tätigkeit der Körperschaft lediglich in der Führung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, so ist sie also grundsätzlich voll steuerpflichtig [2].

Systematisch und dogmatisch stellen daher die Entscheidungen des Reichsfinanzhofes aus den Jahren 1927/29 keine Ausnahmen von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit dar, sondern zeigen nur die Grenzen für die allgemeine Anwendbarkeit dieses Grundsatzes auf.

bb) Zweckverwirklichungsbetrieb

Die allgemeine Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs führte insbesondere dann zu Härten, wenn der gemeinnützige Zweck unmittelbar durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwirklicht wurde, beispielsweise bei der Beschäftigung von Fürsorgezöglingen zu arbeitstherapeutischen Zwecken oder der Errichtung von Blindenwerkstätten [3].

Der III. Senat des Reichsfinanzhofs befaßte sich erstmals 1934 mit dieser Frage und beantwortete sie in zwei kurz hintereinander ergangenen Entscheidungen jeweils verschieden [4].

Während der Reichsfinanzhof im ersten Fall die Abhaltung von Pferderennen gegen Entgelt als eine Maßnahme betrachtete, die unmittelbar der Erfüllung der gemeinnützigen Aufgaben des Vereins diente und damit das Vorliegen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes verneinte, führte er in der zweiten Entscheidung hinsichtlich des Betriebes eines christlichen Erholungsheimes aus, daß die Frage, ob eine Körperschaft unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient, dann unerörtert bleiben kann, daß vielmehr volle Steuerpflicht besteht,

---

1) Zu der im Rahmen dieser Untersuchung nicht weiter interessierenden Frage der zulässigen Überschreitung dieses im Gesetz vorgegebenen Begriffes durch die §§ 7 Abs. 1 + 2, 8 Abs. 1 GemVO 1941 siehe OFH Slg. 54/449, BFH 1951 III 40, BStBl 1953 III 71, Hoffmann StW 1947/555, (Klein StW 1941/195, 223), v. Kalm StW 1949/619 ff, Blümich-Klein-Steinbring (4. Aufl.) Anm. 22 Abs. 3 und 4 zu § 4.

2) So u. a. Cerutti S. 30, Seitz S. 75.

3) Durch Abschnitt C IV Ziff. 2 des Rd. Erl. des RdF. vom 5.3.1932 (RStBl 1932/258, 265 waren insoweit bereits Krüppelheime und Erziehungsanstalten freigestellt.

4) RFH vom 11.1.1934 Slg. 35/147 und vom 19.1.1934 StW 1934 Nr. 340.

wenn das gesamte Vermögen eines Unternehmens einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bildet [1) 2)], ohne daß gefragt würde, ob "durch" den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der gemeinnützige Zweck verwirklicht wird. Seweloh trat grundsätzlich der ersten Auffassung bei, indem er ausführte, daß die Einführung der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nur den Zweck gehabt habe, der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Mittelbeschaffung entgegenzutreten. "Es ist dagegen niemals bestritten gewesen, daß durch das Streben nach Gewinn die Gemeinnützigkeit nicht unbedingt ausgeschlossen wird, das heißt, auch eine Tätigkeit, die sich in der äußeren Form eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vollzieht, ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienen und die Steuerfreiheit begründen kann (vgl. Kraft S. 364, 365); Voraussetzung ist nur, daß nicht die Erzielung eigenwirtschaftlicher Vorteile, sondern die Förderung der Allgemeinheit die Triebfeder des Handelns bildet" [3)].

Diese Auffassung setzte sich zu Recht sowohl in der Rechtsprechung [4)] und Lehre [5)] als auch in der Rechtsetzung [6)] durch. In späteren Entscheidungen [7)] wurde lediglich der Gesichtspunkt des Wettbewerbs [8)] stärker in den Vordergrund

---

1) Ebenso RFH RStBl 1935/1094 Nr. 803.

2) Der BFH BStBl 1961 III 109 nahm in einem ähnlichen Fall, wie auch der RFH im Ergebnis richtig einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an.

3) Seweloh StW 1934/501 ff, siehe auch StW 1935/678.

4) So RFH 36/187 bezüglich einer alkoholfreien Gaststätte. Zu dieser anfechtbaren Entscheidung siehe Koppe DStZ 1934/1177 und Bickerich DStBl 1935/412.
So RFH Slg. 41/95, 42/64, 226, 303, 43/190, 44/3, 44/234, 45/80, 46/84, RFH RStBl 1940/905.
OFH StW 1947 Nr. 37, Slg. 54/362.
FG München StW 1951 Nr. 54.
BFH BStBl 1963 III 532.

5) So insbesondere Seweloh und Bickerich aaO, anders nur, wie Seitz S. 95 ausführt, die Vertreter des Reichsfinanzministeriums, Ulrichs StW 1936/1611, Weisensee DStZ 1935/814, vgl. auch Hefner DStBl 1935/411/0603 S. 3.

6) Eine bereits für 1934 vorgesehene entsprechende Steuerbefreiungsvorschrift unterblieb. Siehe dazu Troeger S. 26 unter Hinweis auf ein Schreiben des RdF. vom 8.2.1935, abgedruckt im Caritasblatt für das Erzbistum Paderborn 1935/249. Die Rspr. des RFH zum Zweckverwirklichungsbetrieb wurde erst in § 9 Abs. 4 GemVO 1941 übernommen.

7) Erstmals RFH Slg. 42/64.

8) Siehe dazu Kummer DStZ 1940/301 ff, 303.

gestellt, an dessen Beachtung strenge Maßstäbe gelegt wurden [1]. § 7 Gemeinnützigkeitsverordnung faßt heute die gesamte zu dieser Frage ergangene Rechtsprechung zusammen.

Ob allerdings in einem Fall, in dem eine Körperschaft ihre gemeinnützigen Ziele allein durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwirklichen kann, dabei jedoch in Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmungen tritt, die Schutzwürdigkeit des Wettbewerbs stärker zu berücksichtigen wäre, als die einwandfrei ermittelten gemeinnützigen Ziele der Körperschaft [2] erscheint fraglich [3]. Letzten Endes müßte hier der Gesichtspunkt der Gemeinnützigkeit Vorrang haben und die Beeinträchtigung des Wettbewerbs privater Unternehmer als unvermeidbar im Sinne des Gesetzes angesehen werden [4] [5].

In den hier behandelten Fällen der unmittelbaren Zweckverwirklichung durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hat das Erfordernis der Unmittelbarkeit einen anderen Sinn als in den bisher erörterten Beispielen. Handelt es sich bei dem den Gegenstand dieser Untersuchung bildenden Erfordernis der Unmittelbarkeit darum, daß grundsätzlich die gemeinnützigen Zwecke von der betreffenden Körperschaft selbst verwirklicht werden sollen, so wird im Falle des Zweckverwirklichungsbetriebes lediglich die (teilweise) Ausführung dieser gemeinnützigen Zwekke "durch" einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb besonders geregelt. Dabei ist hier, im Gegensatz zu den bisher erörterten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, nicht die Mittelbeschaffung, sondern die gemeinnützige Zweckverwirklichung durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entscheidend. Wenn auch in der Regel hierin zugleich eine unmittelbare gemeinnützige Zweckverwirklichung liegen wird, wie bei der Beschäftigung von Fürsorgezöglingen, so kann doch auch der Zweck einer Körperschaft nur auf mittelbare Förderung der Allgemeinheit

---

1) Dieses strenge Erfordernis wurde jedoch im Bedarfsfall elastisch gehandhabt. So in RFH Slg. 45/80 hinsichtlich des freien Verkaufs der von einer Fürsorgeanstalt hergestellten Erzeugnisse und in RFH Slg. 46/84 hinsichtlich des unschädlichen Zukaufs von Waren zu den in einer Blindenwerkstatt hergestellten Erzeugnissen.

2) So Riewald BB 1954/385 ff, Bock FR 1961/219.

3) Siehe dazu die Kritik Zitzlaffs in DStR 1956/28. Ebenso Bickerich DStBl 1935/412, Boettcher-Leibrecht § 7 Anm. 2 zu c S. 64. So offenbar auch v. Löwenstein Pr. Verw. Bl 48/205.

4) In diesem Fall könnte allerdings schon die Frage des Nutzens für die Allgemeinheit fraglich sein. Die Frage kann im Rahmen dieser Untersuchung offenbleiben.

5) Siehe auch FR 1955/291.

gerichtet sein - sofern eine derartige mittelbare Förderung vom Gesetzgeber anerkannt werden würde - und dieser Zweck wiederum nur unmittelbar durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreicht werden können. So beispielsweise bei einer Körperschaft, deren Zweck darin besteht, anderen gemeinnützigen Körperschaften Schwestern zur Verfügung zu stellen und die die Vermittlung beziehungsweise den Einsatz dieser Schwestern durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreibt.

Mag sich auch die unmittelbare Zweckverwirklichung durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in vielen Fällen mit dem hier interessierenden Erfordernis der Unmittelbarkeit überschneiden, so wird doch an diesem letzten Beispiel deutlich, daß hier grundsätzlich eine andere Bedeutung des Wortes "unmittelbar" gemeint ist. Dieser Unterschied tritt allerdings erst dann richtig hervor, wenn man davon ausgeht, daß auch eine mittelbare Förderung der Allgemeinheit zur Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit führen kann. Im Rahmen des Zweckverwirklichungsbetriebs ist daher das so verstandene Erfordernis der Unmittelbarkeit nicht zu beanstanden.

Die Berechtigung dieses Erfordernisses, auch im Interesse einer sachgerechten Abgrenzung zwischen dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dem steuerunschädlichen Zweckverwirklichungsbetrieb, ist seit der gesetzlichen Normierung in § 9 Abs. 4 Gemeinnützigkeitsverordnung 1941 auch nicht mehr bestritten worden.

c) Rechtsprechung und Rechtsetzung zur Bildung von Rücklagen und der Ansammlung eines Zweckvermögens

Schon das preußische Oberverwaltungsgericht sah in der Bildung von Rücklagen lediglich eine mittelbare Förderung der gemeinnützigen Zwecke [1], ebenso der Reichsfinanzhof in der Ansammlung eines Zweckvermögens [2].

Während das preußische Oberverwaltungsgericht aus diesem Grunde die Steuerbefreiung versagte, ließ der Reichsfinanzhof wegen des in § 3 Abs. 1 Ziff. 2 b Kapitalertragssteuergesetz 1920 nicht ausdrücklich normierten Erfordernisses der Ausschließlichkeit [3] in diesem Falle eine bloß mittelbare Förderung genügen.

---

1) Preuß. OVG Entscheidungen in Staatssteuersachen Bd. 14/314, 316, 318 zu § 1 Abs. 2 Ziff. 2 Preuß. EinkStG i. d. F. vom 19.6.1906 GS S. 259 ff.

2) RFH Slg. 8/217.

3) Die Rspr. verlangte daher nur eine überwiegende Gemeinnützigkeit RFH RStBl 1922/231; auf eine unmittelbare Zweckverwirklichung wurde jedoch nur in der oben zitierten Entscheidung verzichtet.

Fraglich ist jedoch, ob in der Anlage eines Reservefonds beziehungsweise in der Ansammlung eines Zweckvermögens zu späterer gemeinnütziger Tätigkeit überhaupt eine nur mittelbare Förderung gesehen werden kann, ob also in den Ausnahmevorschriften des § 6 Gemeinnützigkeitsverordnung 1941 und § 5 Ziff. 4 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 eine echte Ausnahme von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit liegt.

Die Ansammlung eines Zweckvermögens ist grundsätzlich weder mittelbar noch unmittelbar gemeinnützig. Sie ermöglicht lediglich eine spätere gemeinnützige Tätigkeit oder bereitet diese vor. Denn um überhaupt von einer altruistischen Tätigkeit sprechen zu können, ist nicht nur die Zielsetzung, sondern auch deren tatsächliche Ausführung erforderlich. Gemeinnützigkeit ist nicht nur die gedankliche Vorstellung künftiger, sondern gegenwärtige Tätigkeit. Die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit müssen nicht nur in den Merkmalen der Körperschaft, sondern auch in den Merkmalen der Tätigkeit erfüllt sein [1]. Eine lediglich vorbereitende Tätigkeit zu späterer gemeinnütziger Zweckverwirklichung kann daher weder mittelbar noch unmittelbar gemeinnützig sein. Der insoweit einhelligen Ansicht der Rechtsprechung, die hierin eine mittelbare Zweckverwirklichung sieht [2], ist daher nicht zuzustimmen. In den Fällen, in denen die Zinsen eines Kapitals bis zu einem verhältnismäßig nahen Zeitpunkt aufgespart werden oder dazu dienen sollten, ein von vorneherein kleines oder der Geldentwertung anheimgefallenes Vermögen zur nachhaltigen Erfüllung der Stiftungszwecke aufzufüllen, nahm der Reichsfinanzhof in weiter Auslegung noch eine "unmittelbare" Förderung der gemeinnützigen Zwecke an [3].

Mag auch das Ergebnis zumindest in derartigen Fällen befriedigen, so kann es doch grundsätzlich keinen Unterschied machen, ob in 5 oder 150 Jahren mit der gemeinnützigen Zweckverwirklichung begonnen werden soll. Erst in dem Augenblick, in dem das Ziel erreicht ist, kann die betreffende Körperschaft entweder unmittelbar, indem sie die gemeinnützigen Zwecke selbst verfolgt oder mittelbar, indem sie diese Zwecke durch andere Körperschaften verwirklichen läßt, gemeinnützig wirken.

Das gilt auch für den Fall der Bildung einer Rücklage, wenn beispielsweise eine gemeinnützige Körperschaft einen Teil oder vorübergehend die gesamten

---

1) Siehe auch BFH BStBl 1951 III 40.

2) So RFH RStBl 1935/600, 1937/542, 1938/372, 1943/258.

3) So RFH Slg. 50/122, RStBl 1953/258. Siehe auch RFH RStBl 1933/262. Ähnliches gilt für das schweizerische Recht, siehe Mandach S. 44. Noch weitergehend Klaus S. 28.

Mittel, die ihr aus einer Vermögensverwaltung zur Verfügung stehen, einer Rücklage zuführt, um ihre satzungsmäßigen Zwecke besser oder nachhaltiger erfüllen zu können.

Auch hier wird ein Teil der zur Verfügung stehenden Mittel "gegenwärtig" nicht gemeinnützig genutzt. Dieser Teil dient, wie bei der Ansammlung eines Zweckvermögens lediglich der Vorbereitung späterer gemeinnütziger Tätigkeit [1].

Die Rückstellung selber kann auch nicht wiederum als Vermögensverwaltung betrachtet werden, mit der Folge, daß diese Form der mittelbaren Förderung der Steuerfreiheit nicht entgegenstünde. Zur Vermögensverwaltung gehört nur die Verwaltung des Stammvermögens. Zweck der Vermögensverwaltung ist einmal die Erhaltung dieses Vermögensstammes und zum anderen die Erzielung von Einnahmen. Wenn jedoch diese Einnahmen nicht - wie satzungsgemäß vorgeschrieben - zu gemeinnütziger Tätigkeit verbraucht werden, sondern der Vergrößerung des Stammvermögens dienen, liegt hierin weder eine unmittelbare, noch eine mittelbare gemeinnützige Tätigkeit, da dieser Teil als neu gebildetes Vermögen einerseits der gemeinnützigen Zweckverwirklichung entzogen wird und andererseits erst später gemeinnützigen Zielen dienen soll. Der Reichsfinanzhof [2] hielt im bewußten Gegensatz zur Rechtsprechung des preußischen Oberverwaltungsgerichts die Bildung eines Reservefonds für unschädlich. Er begründete dies insbesondere damit, daß es jederzeit möglich sei, steuerfreie gemeinnützige Körperschaften mit beliebigem Vermögensstamm zu gründen, so daß es bestehenden Unternehmen, unbeschadet ihrer Steuerfreiheit erlaubt sein müsse, ihre Betriebe [3] zu vergrößern und hierzu Rücklagen zu bilden, vorausgesetzt, daß dies im Dienste der satzungsmäßigen Zwecke erfolgte.

Aus dem zuletzt genannten Grund versagte der Reichsfinanzhof beispielsweise einer Stiftung die Steuerfreiheit, die über reiche Mittel verfügte, diese aber nur zu einem geringen Teil zum allgemeinen Besten verwandte und den Rest einer Rücklage zuführte beziehungsweise brachliegen ließ [4].

Es ist allerdings richtig, wie der Reichsfinanzhof ausführt, daß eine Körperschaft jederzeit mit einem bestimmten Vermögensstamm gegründet werden kann. Hiervon zu unterscheiden ist jedoch, entgegen der Ansicht des Reichsfinanzhofs, der Fall, daß eine bestehende und somit zu Beginn von der Finanzverwaltung überprüfte Körperschaft praktisch Jahr für Jahr verändert wird und schließlich ver-

---

1) So auch Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 7 Abs. 1.

2) RFH StW 1927 Nr. 746.

3) Der Reichsfinanzhof dachte hier (1927!) auch an die Neugründung oder Vergrößerung von gewerblichen Betrieben zur Mittelbeschaffung.

4) RFH RStBl 1930/249.

mögensrechtlich als ganz andere Körperschaft als bei ihrer Gründung erscheint. Überspitzt ausgedrückt, würde die unbeschränkte Zulassung der Bildung von Rücklagen zu einer permanenten Neugründung ohne entsprechende Überprüfung durch die Finanzverwaltung führen.

Daß andererseits keine Körperschaft, wie der Reichsfinanzhof in der zuletzt zitierten Entscheidung ausführt, gezwungen ist, ihren gesamten Gewinn oder die ihr zur Verfügung stehenden Mittel jährlich bis auf den letzten Pfennig auszugeben, versteht sich von selbst.

So betrachtet, ist die in § 5 Ziff. 4 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 getroffene Bestimmung [1] als eine die Rechtsprechung zusammenfassende, berechtigte Ausnahme von der geforderten ausschließlichen gemeinnützigen Zweckverwirklichung anzusehen. Eine echte Ausnahme von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit kann jedoch hierin trotz des Hinweises in § 11 Abs. 4 auf § 5 Ziff. 4 Gemeinnützigkeitsverordnung nicht gesehen werden.

d) Teilweise Zurverfügungstellung von Mitteln bei sonst unmittelbarer Förderung der gemeinnützigen Zwecke

Die Rechtsprechung lehnte konsequent auch eine teilweise Zurverfügungstellung von Mitteln an andere gemeinnützige Körperschaften ab, da es sich hierbei, wenn auch nur zum Teil, um eine mittelbare Förderung handele [2].

Hiervon wich der Gesetzgeber erstmals in § 5 Ziff. 1 Gemeinnützigkeitsverordnung 1941 ab. Danach waren Zuwendungen aus Mitteln der Körprschaft an bestimmte nationalsozialistische Körperschaften dann unschädlich, wenn sie als Nebenzwecke vorgenommen wurden.

Diese Ausnahmevorschrift ist in § 5 Ziff. 1 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 in allgemeiner Form übernommen. Danach ist es unschädlich, wenn eine Körperschaft ihre Mittel nicht nur für ihre satzungsmäßigen Hauptzwecke, sondern daneben auch anderen steuerbegünstigten Körperschaften, Anstalten und

---

1) Zu den Erwägungen, die zur erweiterten Fassung gegenüber der zunächst in § 6 GemVO 1941 nicht ganz zufriedenstellenden Lösung führten, siehe insbesondere Boettcher StW 1951/462 ff, 1952/631 und Boettcher-Leibrecht § 5 Anm. 5. Zu der Frage der vorherigen satzungsmäßigen Festlegung und deren Unmöglichkeit nach § 6 GemVO 1941 unter bestimmten Voraussetzungen (Nachkriegszeit, Beschlagnahme) siehe FG Stuttgart StW 1949 Nr. 5.

2) Zum Beispiel RFH RStBl 1929/593, 545, 669 1934/667. Anders nur (bei richtiger Auslegung) RFH Slg. 32/255.

Stiftungen oder einer mit sozialen Aufgaben besonders betrauten Behörde Mittel zuwendet [1].

Wenn auch die Verallgemeinerung auf Seiten der Empfängerkörperschaft zu begrüßen ist, so ist, wie Riewald richtig feststellt [2], die Beschränkung dieser Ausnahmebestimmung auf Nebenzuwendungen nicht als innerlich berechtigt anzuerkennen.

e) Zusammenfassung mehrerer gemeinnütziger Körperschaften

Bis zum Erlaß der Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 wurde die Zusammenfassung beziehungsweise die Dachorganisation mehrerer gemeinnütziger Körperschaften als nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützig angesehen und demgemäß die Steuerbefreiung versagt [3].

Hier schaffte § 11 Abs. 3 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 eine vernünftige Ausnahme [4], indem er eine Körperschaft, in der lediglich steuerbegünstigten Zwecken dienende Körperschaften zusammengefaßt sind, einer Körperschaft gleichstellt, die unmittelbar diesen Zwecken dient.

Wenn in diesen Fällen auch fast immer die Voraussetzungen einer Hilfsperson im Sinne des § 11 Abs. 2 Gemeinnützigkeitsverordnung vorliegen werden, so sind doch auch Fälle denkbar, in denen ohne diese Bestimmung die Steuerbefreiung wegen nur mittelbarer gemeinnütziger Zweckverwirklichung versagt werden müßte.

f) Besonders gelagerte Einzelfälle

Neben den bisher dargestellten, allgemein anerkannten oder gesetzlich festgelegten Ausnahmen von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit, soll nunmehr

---

1) Zur Frage, ob diese Nebenzwecke satzungsmäßig festgelegt werden müssen, siehe Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 6 Abs. 14 a.

2) Riewald aaO.

3) So in RFH RStBl 1939/63. Der RFH hielt einen Diözesankaritasverband nur für mittelbar gemeinnützig, da die ihm angegliederten karitativen Vereinigungen selbständig blieben.

4) Diese Regelung wurde durch Erlaß der Finanzleitstelle vom 27.2.1948 (StuZBl 1948/77 ff) für die britische Zone vorweggenommen. Siehe dazu Dopatka BB 1948/202 ff, 204.

5) Siehe dazu Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 6 Abs. 14 c.

abschließend auf einige besonders gelagerte Fälle hingewiesen werden, in denen die Rechtsprechung zwar sehr weitgehende, aber vereinzelt gebliebene, Ausnahmen von diesem Erfordernis zuließ.

Es handelt sich bei diesen Fällen fast ausschließlich um die Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke durch eine dritte Person. Theoretisch hätten sie daher bei der Erörterung der Theorie von der Unschädlichkeit der Zuhilfenahme eines Mittelsmannes mit aufgeführt werden können.

Da diese Theorie jedoch, wie dargestellt, einerseits eine ganz bestimmte Entwicklung bis hin zur Gleichsetzung des Mittelsmannes mit einer Hilfsperson durchlaufen hat und andererseits diese Theorie in den zu besprechenden Fällen selbst in keiner Weise erwähnt wird, rechtfertigt sich eine besondere Darstellung Diese Entscheidungen nehmen auch deshalb eine Sonderstellung ein, weil die seinerzeit gewährte Steuerbefreiung dem heute geltenden Recht und seiner Anwendung in Rechtsprechung und Lehre, wonach nur eine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit die Steuerfreiheit begründet, widersprechen würde.

Gerade aus diesem Grunde und weil es sich bei den zu besprechenden Fällen im wesentlichen nur um Ausgestaltungen der zu Beginn dieser Arbeit angeführten Beispielfälle handelt, sollen diese Entscheidungen etwas ausführlicher dargestellt werden; zeigen sie doch, daß sich die Rechtsprechung in bestimmten Fällen durchaus der Unbilligkeit einer strengen Auslegung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit bewußt war.

Eine sehr weitgehende Ausnahme ließ der Reichsfinanzhof in frühen Entscheidungen zu § 3 Nr. 3 Umsatzsteuergesetz 1919 [1] zu, indem er die Einschaltung einer dritten Person, das heißt eines weiteren gemeinnützigen Unternehmens dann für unschädlich ansah, wenn sichergestellt war, daß der Nutzen letztlich der Allgemeinheit zufiele. In der ersten hierzu bekannten Entscheidung [2] ging es um die Umsatzsteuerpflicht der Leistungen einer ausschließlich für bestimmte Provinzialbehörden (Heil- und Pflegeanstalt, Fürsorgeerziehungsanstalt) arbeitenden Provinzialwerkstätte, die von den Behörden eingerichtet worden war, um sämtliche Reparaturen zu sammeln und zum Selbstkostenpreis durchzuführen.

Obwohl die Leistungen dieser Werkstatt nicht unmittelbar der Allgemeinheit zugutekamen, sondern letztlich nur bewirkten, daß die einzelnen Anstalten

---

1) Obwohl weder im Gesetz noch in den Ausführungsbestimmungen zum UStG vom 10.6.1920, Reichszentralblatt 1920/353, das Erfordernis der Unmittelbarkeit besonders normiert war, galt es doch allgemein auch für das Umsatzsteuerrecht. So insbesondere Popitz UStG 1919 § 3 Anm. VI 2 c d.

2) RFH Slg. 5/79.

Ersparnisse erzielten, die dann an die Allgemeinheit weitergegeben werden konnten [1], stellte der Reichsfinanzhof die Provinzialwerkstätte steuerfrei.

Diese Entscheidung hebt das Erfordernis der Unmittelbarkeit beinahe auf, denn wenn man die dieser Entscheidung zugrundeliegenden Erwägungen verallgemeinert, ist die Zwischenschaltung einer weiteren gemeinnützigen Körperschaft dann unschädlich, wenn nur der Nutzen der Allgemeinheit erhalten bleibt. Wirtschaftlich betrachtet, dürfte es dann auch keinen Unterschied machen, ob die Provinzialwerkstatt durch ihre billigen Reparaturen den gemeinnützigen Provinzialanstalten Aufwendungen erspart, oder ob sie diesen Anstalten direkt Geldmittel zur Verfügung stellt.

Wenn auch der in dieser Entscheidung ausgesprochene Gedankengang in mehreren Entscheidungen wiederkehrt [2], so wollte der Reichsfinanzhof hieraus doch kein allgemeines Prinzip ableiten [3]. Die hier aufgeführten Erwägungen dienten letztlich nur dazu, in bestimmten Einzelfällen ein unbilliges Ergebnis zu verhindern. Dafür spricht auch, daß in den zitierten Entscheidungen das zwischen die Allgemeinheit, also den Leistungsempfänger, und den Leistenden geschaltete Unternehmen immer ein öffentlichrechtliches, ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienendes Gebilde war [4]; so etwa die Provinzialanstalten, der Kriegsausschuß, eine Gemeinde oder die Kleiderstelle einer Großstadt. Den Entscheidungen lag daher mehr oder weniger der Gesichtspunkt zugrunde, daß bei derartigen öffentlichrechtlichen Stellen die Weitergabe des Nutzens an die Allgemeinheit selbstverständlich und genügend gesichert gewesen sei.

Praktisch ist damit, zu Recht, das Erfordernis der Unmittelbarkeit weitgehend aufgehoben. Denn dann ist die Unschädlichkeit der Zwischenschaltung einer dritten Person nur noch davon abhängig, ob die Weitergabe tatsächlich erfolgt oder genügend gesichert ist.

---

1) Aus diesen Gründen verneinte der RFH RStBl 1934/813 in einem ähnlichen Fall die Umsatzsteuerfreiheit.

2) So in RFH Slg. 5/57 (Einschaltung einer Lebensmittelhandelsstelle), Slg. 6/233 (Zwischenschaltung des Kriegsausschusses), Slg. 6/332 (Schwesterngestellung für einen Gemeindekindergarten), Slg. 13/210 (Einschaltung einer Kleiderverkaufsstelle einer Großstadt).
Siehe auch Preußisches OVG Bd. 67/56.
Anders zum Beispiel RFH Slg. 5/65.

3) Wenn überhaupt, dann höchstens für das Gebiet der Umsatzsteuer. Siehe Popitz § 3 Anm. VI 2 c.

4) Ähnlich Kloß in Allgemeine Steuerrundschau Bd. 5/33.

Festzustellen bleibt die innere Berechtigung dieser weiten Auslegung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit, die auf einer Linie mit der vom gleichen Senat getroffenen Feststellung liegt, daß ein Unternehmen nur dann ausschließlich gemeinnützig ist, wenn nicht bloß seine mittelbaren, sondern auch seine unmittelbaren Zwecke gemeinnützig sind [1].

Aus dieser Zeit ist schließlich auch die einzige bekannte Entscheidung des Reichsfinanzhofs zu erwähnen, in der dieser ausdrücklich eine nur mittelbare gemeinnützige Förderung zur Anerkennung der Steuerbefreiung genügen ließ. Es handelt sich um den bereits weiter oben besprochenen Fall der Ansammlung eines Zweckvermögens zu späterer gemeinnütziger Tätigkeit [2].

Erst gegen Ende 1927 griff der Reichsfinanzhof den Gedanken wieder auf, daß es unschädlich sei, wenn die Leistungen zunächst einer weiteren gemeinnützigen Körperschaft zufließen.

Hier ist besonders auf eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 11.10. 1927 hinzuweisen, der folgender Sachverhalt zugrundelag: Eine Gesellschaft betrieb eine Druckerei, Buch- und Verlagshandlung sowie eine Buchbinderei und ein Antiquariat. Der Reingewinn dieser Unternehmen wurde nach Anhörung kirchlicher Behörden notleidenden katholischen Kirchengemeinden zugeführt [3].

Der Reichsfinanzhof stellte die Gesellschaft von der Steuer frei. Ein ausschließlich und unmittelbar gemeinnütziges beziehungsweise kirchliches Tätigwerden wurde allein darin gesehen, daß die Gesellschaft ihren Reingewinn notleidenden katholischen Kirchengemeinden zur Verfügung stellte, obwohl in ähnlichen Fällen bisher stets so argumentiert worden war, daß eine Körperschaft, die andere Körperschaften in den Stand setze, gemeinnützig zu wirken, selber nur mittelbar gemeinnützig handele und daher nicht steuerbefreit sei. Wenn man den Begriff der Unmittelbarkeit [4], nicht ins uferlose ausweiten und damit das Erfordernis der Unmittelbarkeit fallenlassen will, kann hier nur eine Ausnahme von dem Grundsatz der unmittelbaren gemeinnützigen Zweckverwirklichung angenommen werden.

---

1) So insbesondere RFH Slg. 5/70.

2) RFH Slg. 8/217. Siehe dazu Seite 44 Anm. 3. Es handelt sich um eine Entscheidung zu § 3 Abs. 1 Ziff. 2 b Kapitalertragssteuergesetz 1920.

3) RFH StW 1927 Nr. 746. Die Entscheidung ist in mehrfacher Hinsicht interessant, so zur Frage der Bildung von Rücklagen (Seite 46) und zur Frage des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Seite 39).

4) Das Erfordernis der Unmittelbarkeit wird in dieser Entscheidung nicht ausdrücklich erwähnt, ergibt sich aber aus § 4 Ziff. 6 VStG 1925 in Verbindung mit § 58 VStDB.

Daß die Gesellschaft nach heutigem Recht wegen der Unterhaltung verschiedener wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe den größten Teil ihres Vermögens versteuern müßte, vermag an der grundsätzlichen Berechtigung dieser Ausnahmeentscheidung nichts zu ändern.

Eine ähnliche Entscheidung fällte der Reichsfinanzhof noch im Jahre 1933 [1] zu § 4 Abs. 1 Ziff. 6 Vermögensteuergesetz 1931. Dort ging es um die Steuerpflicht einer Stiftung, die einmal unmittelbar mildtätigen Zwecken diente, indem sie in Not geratene Personen unterstützte, zum anderen aber auch satzungsgemäß und tatsächlich dem Zweck diente, gemeinnützige Organisationen jeder Art (Kranken- und Siechenhäuser, Taubstummenanstalten, Gemeinden und Kirchen) mit Geldmitteln zu unterstützen [2]. Auch hierin sah der Reichsfinanzhof eine unmittelbare Förderung der gemeinnützigen Zwecke. Er begründete diese Auffassung, unter Berufung auf Kraft, wie folgt: "Grundsätzlich hat sich die Prüfung auch auf die Verwirklichung der erstrebten Ziele und Zwecke zu erstrekken, wobei eine Prüfung an Hand allgemeiner Erfahrungen und daraus herzuleitender Wahrscheinlichkeiten genügen muß. Verwirklicht ein Unternehmen die Durchführung seiner gemeinnützigen Aufgaben selbst, dann liegt hierin eine unmittelbare Förderung, denn hier sind die nächsten Ziele des fördernden Unternehmens auch im Ergebnis regelmäßig erkennbar (Kraft S. 390/391). Zuwendungen der beschwerdeführenden Stiftung an Kranken- und Siechenhäuser, Altersheime, Blindenanstalten und Taubstummenanstalten dienen unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken; denn die ordnungsgemäße Verwendung der gestifteten Beträge ist hier unmittelbar gewährleistet [3]".

Soll das Erfordernis der Unmittelbarkeit, nachdem es erst durch die Notverordnung 1930 ausdrücklich in das Körperschaft- und Vermögensteuergesetz übernommen wurde, überhaupt noch einen Sinn haben, so kann es jedenfalls nicht nach dem Gesichtspunkt ausgelegt werden, ob die Zweckverwirklichung gewährleistet oder genügend leicht erkennbar und gesichert sei. Die Unmittelbarkeit in dieser Weise zu definieren, hieße einen der Gründe, der mit zum Er-

---

1) RFH StW 1933 Nr. 258 mit Anmerkung von Seweloh in StW 1933/361.

2) Die gleichzeitig im Vordergrund stehende, vom RFH verneinte Frage, ob die zahlreichen der Stiftung auferlegten Renten und Abfindungssummen die Ausschließlichkeit aufheben, interessiert in diesem Zusammenhang nicht.

3) Der RFH zweifelte lediglich hinsichtlich der Frage der Zuwendungen an Kirchen und Gemeinden. Er nahm jedoch auch hier an, daß die Stiftung die Beträge nur nach vorheriger Nachprüfung der späteren Zweckerfüllung verausgabt habe und gewährte auch insoweit die Steuerbefreiung.

fordernis der Unmittelbarkeit führte, an die Stelle einer Definition zu setzen. Daß hier seitens der Stiftung nur eine mittelbare Förderung vorliegt, kann ernstlich nicht bestritten werden, ebensowenig die Tatsache, daß die Entscheidung vom Ergebnis her durchaus gerechtfertigt ist.

Aus dieser Zeit sei schließlich noch eine Entscheidung des Reichsfinanzhofs aus dem Jahre 1928 [1] zur Frage der Vermögensteuerfreiheit einer Körperschaft erwähnt. Der Sachverhalt läßt sich hier unschwer dem Leitsatz entnehmen:

"Die Förderung der Luftschiffahrt ist ein gemeinnütziger Zweck.

Eine unmittelbare Förderung kann darin liegen, daß sich eine Gesellschaft mit Geldmitteln an einem anderen Unternehmen beteiligt, das die Indienststellung eigener Flugzeuge oder die Einrichtung eigener Luftverkehrslinien betreibt".

Der Reichsfinanzhof begründete dieses Ergebnis mit der Theorie von der Zuhilfenahme eines Mittelsmannes, obwohl diese Konstruktion, wie sich aus den Gründen ergibt, nicht ganz paßt. Der Reichsfinanzhof stellt darauf ab, daß es nicht anginge, ein Unternehmen nur deshalb nicht als gemeinnützig anzuerkennen, weil es das Ziel mit seinen beschränkten Mitteln nicht aus eigener Kraft erreichen könne und sich deshalb anderen gemeinnützigen Körperschaften anschließe, indem es sich mit Geldmitteln an diesen beteilige oder sich anderer Unternehmen bediene.

Bei einer Beteiligung der Gesellschaft an einer Luftverkehrsaktiengesellschaft kann wohl kaum davon gesprochen werden, daß sich die Gesellschaft dieser Aktiengesellschaft bediene.

Hier liegt ebenfalls eine aus Billigkeitserwägungen geschaffene Ausnahme von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit vor.

Abschließend sei noch auf eine bemerkenswerte Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts aus dem Jahre 1956 [2] zu § 5 Ziff. 8 Soforthilfegesetz eingegangen.

Eine Schulförderungsgesellschaft verpachtete ein ihr gehörendes Schulgebäude an die politische Gemeinde zu einem nicht die Kosten deckenden Pachtzins.

Es ist dies der klassische Fall einer mittelbaren Förderung durch Zurverfügungstellung von Grundstücken, wie ihn der Reichsfinanzhof mehrfach negativ entschieden hat [3].

In Anbetracht der besonderen Verhältnisse nach dem Kriege und des hieraus bedingten Schulraummangels, sah das Gericht in dem Zurverfügungstellen als

---

1) RFH StW 1929 Nr. 148.

2) FG Hannover EFG 1956/270.

3) So zum Beispiel RFH RStBl 1930/632, 1939/921, Slg. 45/314.

solchem bereits eine unmittelbare Förderung gemeinnütziger Zwecke. "Gegenstand des Unternehmens ist die Förderung höherer Schulen. Die Förderung höherer Schulen kann nun nicht nur darin liegen, daß man die Schulen selbst betreibt. Sie kann vielmehr auch darin bestehen, wesentliche Grundlagen, die erst die Durchführung eines Schulunterrichts ermöglichen, zu fördern. Es unterliegt keinem Zweifel, daß der Zweck der Beschwerdeführerin nach dem aus der tatsächlichen Entwicklung erkennbaren Sinn des Gesellschaftsvertrages wie nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar darauf gerichtet war, Schulraum zur Verfügung zu stellen. Wenn die Beschwerdeführerin mit privaten Mitteln der öffentlichen Hand Schulraum zur Verfügung stellt und hiermit der Beseitigung der Schulraumnot und ihrer Folgen dient, handelt sie nach der Überzeugung des erkennenden Gerichts in hohem Maße gemeinnützig. Dieser Zweck wird auch unmittelbar - was allein streitig war - verwirklicht [1].

Wenn das Gericht zu diesem Ergebnis auch nur über eine sehr weitgehende Ausdehnung des Begriffs der Unmittelbarkeit kommen konnte, so kann das doch nicht darüber hinwegtäuschen, daß hier ein Fall mittelbarer Förderung vorliegt. Interessant ist in diesem Zusammenhang, daß die I. Kammer bei Erlaß ihres Urteils bewußt von der kurz zuvor ergangenen Entscheidung der III. Kammer [2], die die Körperschaftsteuerpflicht derselben Gesellschaft bejaht hatte, abwich, obwohl sie dieses Urteil zwecks einheitlicher Rechtsfindung beigezogen hatte.

Während das Urteil der ersten Kammer rechtskräftig wurde, legte die Gesellschaft gegen das Urteil der dritten Kammer Revision ein. In einer nicht zur Veröffentlichung bestimmten Entscheidung [3] bestätigte der Bundesfinanzhof dieses Urteil unter Berufung auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs [4], indem er feststellte, daß zwischen der Gemeinde und der Gesellschaft weder rechtlich noch tatsächlich ein Verhältnis bestehe, aus dem heraus das Wirken der Gemeinde wie eigenes Wirken der Gesellschaft angesehen werden könne [5]. Zu dem Urteil der ersten Kammer führte der Bundesfinanzhof aus: "Der Auffassung des niedersächsischen Finanzgerichts, daß es mit Rücksicht auf die überragende Bedeutung, der die Überlassung von Schulraum nach der Zerstörung des letzten Krieges zukommt, dahingestellt bleiben könne, ob die Beschwerdeführerin nur mittelbar gemeinnützig wirke, ist nicht mit dem Gesetz vereinbar".

In dieser Form hatte die Kammer allerdings gar nicht argumentiert, wenn

---

1) Zustimmend Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 3 c Abs. 6.
2) Nds. FG III 349/55, 16.12.1955 (nicht veröffentlicht).
3) BFH I 81/56, vom 11.9.1956.
4) RFH RStBl 1931/550, 1942/982, 986.
5) RFH RStBl 1942/982, 1942/986.

sich auch ein entsprechender mißverständlicher Satz in der Urteilsbegründung befindet. Sie hatte lediglich angenommen, daß unter den gegebenen Umständen auch die Zurverfügungstellung von Schulraum unmittelbar gemeinnützig sei. Wenn hierin auch objektiv und nach einhelliger Ansicht lediglich eine mittelbare Förderung liegt, so ist der Entscheidung der ersten Kammer des niedersächsischen Finanzgerichts doch grundsätzlich zuzustimmen.

g) Zusammenfassung

Wie sich aus den unter a) bis e) aufgezeigten, von der Rechtsprechung entwickelten und von der Rechtsetzung normierten Ausnahmen ergibt, ist das Erfordernis der Unmittelbarkeit bereits weitgehend eingeschränkt.

Auf die aus dieser Tatsache zu ziehenden Folgerungen soll weiter unten eingegangen werden.

An den unter f) ausführlich erörterten Entscheidungen wird deutlich, daß die bei strenger Durchführung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit sich zwangsläufig ergebenden, unbefriedigenden Lösungen in einzelnen, besonders gelagerten Fällen von der Rechtsprechung durchaus erkannt und vermieden wurden.

Es ist daher nicht ganz verständlich, daß diese Rechtsprechung heute vollständig in Vergessenheit geraten ist und nicht mehr angewendet wird.

IV. IST DAS ERFORDERNIS DER UNMITTELBARKEIT NOCH AUFRECHTZUERHALTEN?

1. Gründe die zum Erfordernis der Unmittelbarkeit führten oder für seine Beibehaltung sprechen

Die wesentlichen Gründe, die zum Erfordernis der Unmittelbarkeit führten, wurden bereits im Laufe der Auseinandersetzung mit der hierzu ergangenen Rechtsprechung erörtert.

Sie seien jedoch zum besseren Verständnis hier noch einmal kurz zusammengefaßt.

a) Ausschließlichkeit

Wie bereits ausgeführt, wurde das Erfordernis der Unmittelbarkeit zunächst aus dem praktisch in allen Befreiungsvorschriften enthaltenen Erfordernis der Ausschließlichkeit abgeleitet. Die Rechtsprechung und Lehre nahmen an, daß eine nur mittelbar auf Förderung der Allgemeinheit gerichtete Tätigkeit unmittelbar auf etwas anderes gerichtet sein müsse und also nicht ausschließlich auf Förderung der Allgemeinheit gerichtet sein könne. Eine ausschließlich gemeinnützige Zweckverwirklichung schien daher nur in der Form einer unmittelbaren gemeinnützigen Tätigkeit denkbar zu sein.

Dieser Gedanke kehrt in fast allen früheren Entscheidungen des Reichsfinanzhofs wieder.

b) Wirtschaftliche Betätigung

Ein weiterer Grund, insbesondere für die Beibehaltung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit [1] war die damit gewährleistete Fernhaltung gemeinnütziger Körperschaften von privatwirtschaftlicher Betätigung. In vielen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs findet sich der Gedankengang, daß eine Tätigkeit der Körperschaft zur Mittelbeschaffung, vom Gesamtzweck her gesehen, lediglich eine mittelbare Förderung darstelle.

c) Kontroll- und Vorbeugungsfunktion des Erfordernisses der Unmittelbarkeit

Der Gedanke, daß regelmäßig nur die nächsten Ziele einer Körperschaft

---

1) Das Erfordernis der Unmittelbarkeit galt für die KSt seit dem 20.4.1920 (§ 8 GemVO 22.4.1922).

erkennbar und nachprüfbar seien und es daher nur auf die unmittelbare Zweckverwirklichung einer gemeinnützigen Körperschaft ankomme, wird insbesondere im Anschluß an die Ausführungen Krafts in seiner Grundsatzstudie über die Gemeinnützigkeit [1] vertreten.

Der Hauptzweck dieses Arguments liegt in der dadurch gewährleisteten Kontrolle und der Möglichkeit, Mißbräuche bereits vom Ansatzpunkt her zu unterbinden.

d) Prinzip der Selbstverwirklichung

Unabhängig von diesen besonderen Gründen schien das in dem Erfordernis der Unmittelbarkeit liegende Prinzip der Selbstverwirklichung im Gemeinnützigkeitsrecht grundsätzlich zu sachgerechten und guten Ergebnissen zu führen, so daß man auf dieses Abgrenzungskriterium nicht verzichten wollte.

2. Gründe gegen das Erfordernis der Unmittelbarkeit

a) Zur Ausschließlichkeit

Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit bedingen sich nicht gegenseitig. Hierauf wurde bereits bei der Untersuchung dieser beiden Begriffe hingewiesen [2].

Insbesondere ist die Ansicht falsch, daß ausschließlich gemeinnützige Zwekke zugleich und begriffsnotwendig unmittelbar verwirklicht werden müßten. Ausschließlich gemeinnützige Zwecke können sowohl mittelbar, als auch unmittelbar verwirklicht werden. Eine Körperschaft, die milde Gaben sammelt, um sie dann entweder direkt an Bedürftige zu verteilen oder die gesammelten Gegenstände einer anderen mildtätigen Körperschaft zur Verfügung stellt, handelt in beiden Fällen ausschließlich mildtätig.

Das folgt auch aus der bereits untersuchten Tatsache, daß weder das Erfordernis der Unmittelbarkeit noch das der Ausschließlichkeit in dem Begriff der Gemeinnützigkeit enthalten sind, sondern zusätzliche Erfordernisse darstellen [3].

Dieser Selbstverständlichkeit tragen auch Gesetzgebung und Rechtsprechung in vielen Fällen Rechnung. So wird in § 5 Abs. 1 f Preußisches Stempelsteuergesetz 1924 [4] sogar ausdrücklich ein unmittelbar oder mittelbar auf die Errichtung

---

1) Kraft aaO S. 315 ff, 391.

2) Siehe Seite 7 ff.

3) Siehe dazu Seite 15 ff, 18 ff.

4) i. d. F. der Bekanntmachung vom 27.10.1924 GS 1924 S. 627.

von Kleinwohnungen gerichteter Zweck als genügend anerkannt. Zwar wird in dieser Bestimmung das Erfordernis der Ausschließlichkeit nicht mehr, wie in der früheren entsprechenden Vorschrift des § 5 Abs. 1 g Stempelsteuergesetz 1909 [1] ausdrücklich normiert, inhaltlich ist es jedoch bestehen geblieben, wie sich aus den Beschränkungen hinsichtlich der Verzinsung und der Vermögensbindung ergibt.

Auch der Reichsfinanzhof betrachtete das Erfordernis der Unmittelbarkeit in bestimmten Fällen als zusätzliches, unabhängiges Tatbestandsmerkmal, neben der gesetzlich geforderten Ausschließlichkeit. So wurde trotz der in einigen Befreiungsvorschriften geforderten überwiegenden Gemeinnützigkeit [2] die Steuerbefreiung weiterhin von einer unmittelbaren gemeinnützigen Zweckverwirklichung abhängig gemacht [3]. Nach § 2 Ziff. 1 Körperschaftsteuergesetz 1922 waren Unternehmen von der Körperschaftsteuer befreit, wenn ihre Erträge ausschließlich dem Reich, den Ländern oder den Gemeinden zuflossen. Obwohl der Ausdruck des "ausschließlichen Zufließens" mindestens genausoweit auslegbar ist, wie der des "ausschließlich gemeinnützigen Zwecken Dienens", ließ der Reichsfinanzhof hier und in ähnlichen Bestimmungen immer einen mittelbaren Zufluß genügen [4]. Begründet wurde das damit, daß der Begriff des Zufließens weit ausgelegt und im Sinne eines Zugutekommens verstanden werden müsse: "Die einzige Beschränkung des Körperschaftsteuergesetzes, daß die Erträge den betreffenden Körperschaften ausschließlich zufließen müssen, ist ausdrücklich getroffen. Man kann annehmen, daß der Gesetzgeber die Einschränkung der Unmittelbarkeit des Zugutekommens, wenn er sie trotz ihrer Folgen hätte verlangen wollen, ebenso ausdrücklich erwähnt hätte".

---

1) GS 1909 S. 553 (i. d. F. vom 30.6.1909).

2) So § 5 Ziff. 10 Reichsnotopfergesetz 1919, § 3 Abs. 2 b Kapitalertragssteuergesetz 1920.

3) So in RFH Slg. 6/47. In dieser Entscheidung werden Ausführungen der Berufungsinstanz zur Unmittelbarkeit ohne Einschränkung übernommen. Ebenso wird in den Entscheidungen zu § 2 Ziff. 3 c und d KStG 1925 das Erfordernis der Unmittelbarkeit aufrechterhalten. Siehe dazu die Rechtsprechung auf Seite 24 Anm. 4. Siehe auch Sächsisches OVG RuPrVerwBl Bd. 49/928.
Anders nur RFH Slg. 8/217.

4) So RFH StW 1925 Nr. 730, 1929 Nr. 467, Slg. 26/143. Vgl. auch die Ausführungen des RFH zur Ausschließlichkeit der genannten Bestimmung in Slg. 15/174, 27/299.

Hieraus folgt, daß das Erfordernis der Unmittelbarkeit begrifflich nicht in dem Erfordernis der Ausschließlichkeit enthalten ist.

Es ist allerdings richtig, daß dann keine ausschließliche Gemeinnützigkeit vorliegt, wenn bereits die unmittelbaren Zwecke einer Körperschaft nicht gemeinnützig sind. Die daneben bestehenden mittelbaren gemeinnützigen Zwecke vermögen daran naturgemäß nichts zu ändern.

So und nur so sind viele der bereits zitierten frühen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs zu verstehen [1]. In einigen Fällen sprach der Reichsfinanzhof dies auch eindeutig aus.

"Ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dient ein Unternehmen nur dann, wenn nicht nur seine mittelbaren, sondern auch seine unmittelbaren Zwecke gemeinnützig sind [2]".

Bereits in dieser Entscheidung wird besonderer Wert auf die "unmittelbaren" Zwecke gelegt und dies durch Sperrdruck hervorgehoben. Das ist insofern verständlich, als vor allen Dingen die nächsten, also unmittelbaren Zwecke einer Körperschaft interessieren. Wenn schon diese nicht gemeinnützig sind, erübrigt sich eine Prüfung der weiteren, unter Umständen mittelbar gemeinnützigen Ziele.

In dieser Betrachtungsweise liegt jedoch der Ansatzpunkt beziehungsweise die naheliegende Versuchung, die Prüfung nur noch auf diese unmittelbaren Zwekke zu beschränken. Theoretisch und praktisch sind jedoch Fälle denkbar, in denen eine Körperschaft weder eigenwirtschaftliche noch unmittelbar gemeinnützige Ziele verwirklicht, sondern allein mittelbar gemeinnützig wirkt, wie etwa durch Zurverfügungstellung von Räumen oder finanzieller Mittel an andere gemeinnützige Körperschaften. Eine Körperschaft, deren einziger Zweck darauf gerichtet ist, mittelbar gemeinnützig zu wirken, ist daher grundsätzlich genauso förderungswürdig, wie eine Körperschaft, die diese Zwecke letztlich also unmittelbar verwirklicht. In derartigen Fällen reicht es nicht aus, lediglich die unmittelbaren Ziele der betreffenden Körperschaft zu untersuchen, obwohl mit dieser Betrachtungsweise in der Mehrzahl der Fälle gute Ergebnisse erzielt werden.

Diese Art der Untersuchung versagt auch dann, wenn zwar die unmittelbaren Zwecke einer Körperschaft gemeinnützig sind, die gleichzeitig oder daneben verfolgten mittelbaren Zwecke jedoch eigenwirtschaftlicher Natur sind.

Da derartige, abweichende Fälle selten waren, geriet die in der zitierten Entscheidung richtig vorgenommene Interpretation der Ausschließlichkeit rasch in Vergessenheit, das heißt, sie wurde nur so aufgefaßt, daß ausschließliche Zwek-

---

1) Siehe dazu Seite 7 ff.

2) So RFH Slg. 5/70.

ke zugleich unmittelbar verwirklicht werden müssen. Das zeigt sich insbesondere an der relativ frühen Normierung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit in der Gemeinnützigkeitsverordnung 1922. Daß man damals davon ausging, hier nur eine klarstellende Auslegungsregel der gesetzlich geforderten Ausschließlichkeit zu geben, folgt bereits daraus, daß diese Bestimmung mit der gesamten Verordnung rückwirkend am 15.4.1920 in Kraft trat [1].

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, daß die Gleichsetzung der ausschließlichen mit der unmittelbaren Zweckverwirklichung nur für den Regelfall stimmte, sozusagen nur eine Faustregel war. Die unmittelbare Zweckverwirklichung muß daher insgesamt gesehen, als ein zusätzliches Erfordernis betrachtet werden. In der zur Zeit geltenden Fassung der Steuerbefreiungsvorschriften läßt es sich jedenfalls nicht aus dem Erfordernis der Ausschließlichkeit ableiten oder rechtfertigen. Das Erfordernis der Ausschließlichkeit kann höchstens, historisch gesehen, als Anlaß zur Einführung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit betrachtet werden.

b) Zur wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften

Ob man das Erfordernis der Unmittelbarkeit als ein geeignetes Mittel zur Verhinderung steuerfreier, wirtschaftlicher Betätigung gemeinnütziger Körperschaften ansehen kann, hängt weitgehend davon ab, worauf sich dieses Erfordernis bezieht.

Betrachtet man das Erfordernis der Unmittelbarkeit im weitesten Sinne, so erstreckt es sich nicht nur auf die reine gemeinnützige Zweckverwirklichung, sondern auf die gesamte Betätigung der Körperschaft. In diesem Fall führt jede Tätigkeit der Körperschaft, die nicht unmittelbar gemeinnützig ist, wie beispielsweise die Beschaffung der notwendigen Mittel, zur Versagung der Steuerfreiheit. So betrachtet, ist das Erfordernis der Unmittelbarkeit ein sicheres Mittel, um jede steuerfreie Betätigung gemeinnütziger Körperschaften auf wirtschaftlichem Gebiet, sei es in der Form der Vermögensverwaltung oder des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, zu verhindern.

Bezieht man dagegen das Erfordernis der Unmittelbarkeit lediglich auf die eigentlichen gemeinnützigen Zwecke, so wird deutlich, daß in diesem Fall die gemeinnützige Körperschaft in der Art ihrer Mittelbeschaffung grundsätzlich frei ist. Es kommt dann nicht mehr darauf an, daß in der Mittelbeschaffung durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gleichzeitig eine mittelbare Förderung

---

1) § 8 der Verordnung vom 22.4.1922.

der gemeinnützigen Zwecke liegt.

Die Rechtsprechung war sich der Bedeutung dieser Frage lange Zeit nicht richtig bewußt.

Zwar finden sich vereinzelt frühe Entscheidungen, die in der Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen entweder eine mittelbare, die Steuerbefreiung ausschließende [1] oder eine die Steuerfreiheit nicht beeinträchtigende Maßnahme zur Beschaffung von Geldmitteln sahen [2], die eigentliche Auseinandersetzung mit dieser Frage fand jedoch erst 1927/29 statt [3].

In jenen bereits mehrfach besprochenen Entscheidungen entschied sich der Reichsfinanzhof gegen die Ansicht des Reichsfinanzministers dafür, daß sich das Erfordernis der Unmittelbarkeit lediglich auf die eigentlichen gemeinnützigen Zwecke beziehe. Folgerichtig erklärte der Reichsfinanzhof: "Das Gesetz hat die ausschließlich gemeinnützige Körperschaft nicht in der Wahl eingeschränkt, auf welchem Wege sie sich ihre Mittel erwerben dürfen [4]".

Dieser Entscheidung ist zuzustimmen [5]. Denn wenn sich das Erfordernis der Unmittelbarkeit auf die Gesamtbetätigung der gemeinnützigen Körperschaft bezöge, würden so gut wie keine Körperschaften als unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienend angesehen werden können. Denn jede Vermögensverwaltung, jede Sammlung würde in diesem Fall die Gemeinnützigkeit ausschließen. Das kann schwerlich der Wille des Gesetzgebers gewesen sein; wäre diese Ansicht richtig, so wäre mindestens die Hälfte der bis 1929 ergangenen Entscheidungen zur Frage der Gemeinnützigkeit unrichtig, da in den meisten Fällen die betreffende Körperschaft zumindest eine Vermögensverwaltung betrieb, für die bis 1930 keine Ausnahmevorschrift bestand.

Unabhängig davon ist jedoch die Besteuerung des über eine Vermögensverwaltung hinausgehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Interesse einer wettbewerbsneutralen Steuerpolitik gerechtfertigt. Durch die diese Besteuerung einführende Gesetzgebung wurden nicht die Grundsätze der soeben zitierten Rechtsprechung, sondern nur deren zum Teil als schädlich erkannte Auswirkungen beseitigt. Es wurde nicht gesagt, daß nunmehr die Unmittelbarkeit sich auch auf die Mittelbeschaffung, das heißt auf die gesamte Betätigung der Körperschaft

---

1) So RFH StW 1923 Nr. 837.
2) So RFH Slg. 8/339.
3) RFH Slg. 22/204, 25/103.
4) RFH Slg. 25/103 ff.
5) Ebenso die herrschende Meinung. Siehe Herrmann in Herrmann-Heuer KStG § 4 Anm. 64, Boettcher-Leibrecht § 11 Anm. 1 a S. 93, v. Wallis S. 34.

beziehen müsse, sondern lediglich eine gewisse Form der Mittelbeschaffung der Steuer unterworfen.

So betrachtet, war das Erfordernis der Unmittelbarkeit objektiv niemals dazu geeignet, die steuerfreie und daher vom Wettbewerbsgedanken her unerwünschte wirtschaftliche Betätigung einer gemeinnützigen Körperschaft zu verhindern.

Soweit dies bis 1927/29 trotzdem geschah [1], widersprach es dem Sinn des Gesetzes, wenn diese Rechtsprechung auch vom Ergebnis her gerechtfertigt sein mag. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß diese Rechtsprechung über das Ziel hinausschießen mußte, da dann die gesamte Körperschaft und nicht etwa nur der dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dienende Vermögensteil der Steuer unterworfen wurde. Umsoweniger kann daher nach Einführung der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs das Erfordernis der Unmittelbarkeit zur Begründung herangezogen werden, da nunmehr auch ein etwaiges unerwünschtes wirtschaftliches Ergebnis weggefallen ist.

Das gilt auch dann, wenn man der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und der herrschenden Lehre nicht folgen und das Erfordernis der Unmittelbarkeit auf die Gesamtbetätigung der Körperschaft beziehen will.

Dann ist zumindest seit Einführung der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der gleichzeitig positiv erklärten Unschädlichkeit einer Vermögensverwaltung, der eigentliche Grund, der das Erfordernis der Unmittelbarkeit - wirtschaftlich gesehen - rechtfertigen könnte, weggefallen.

Auf jeden Fall kann zumindest seit 1930 das Erfordernis der Unmittelbarkeit nicht mehr als Argument für die Verhinderung einer wirtschaftspolitisch unerwünschten, steuerfreien wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften verwandt werden.

c) Zur Kontroll- und Vorbeugungsfunktion des Erfordernisses der Unmittelbarkeit

Der Ansicht von Kraft, daß regelmäßig nur die nächsten Ziele einer Körperschaft erkennbar und nachprüfbar seien und darin das Erfordernis der Unmittelbarkeit seinen guten Grund habe, kann nicht zugestimmt werden.

Zwar ist es grundsätzlich leichter, die nächsten Ziele aus der unmittelbaren Tätigkeit einer Person oder Körperschaft zu ermitteln, aber zumindest bei

---

1) Durch Runderlaß des RdF vom 29.5.1929, erwähnt bei Räß DStBl 1930/811, wurden die Finanzämter angewiesen, die Grundsätze der Entscheidung des RFH Slg. 25/103 anzuwenden.

den aufgezeigten Möglichkeiten mittelbarer Förderung gemeinnütziger Zwecke durch Zuverfügungstellung finanzieller sachlicher oder persönlicher Mittel, geschieht diese Förderung regelmäßig durch eine leicht nachzukontrollierende Handlung, nämlich der Hingabe der Gelder oder Gegenstände oder des Einsatzes der Personen.

Es macht sicher weniger Schwierigkeiten, zu erkennen, ob eine Gesellschaft einer anderen Körperschaft tatsächlich Mittel zu Verfügung stellt, oder im Einzelfall nachzuprüfen, ob das Geld direkt an Bedürftige verteilt wird.

Das gleiche gilt für die Zurverfügungstellung von Räumen an einen Sportverein oder an Jugendliche. Die Nachprüfung der tatsächlichen, mittelbaren Gemeinnützigkeit ist hier auf jeden Fall leichter möglich.

Daß die begünstigte Körperschaft ihrerseits wiederum überprüft werden muß, ist kein Hinderungsgrund; diese Prüfung hätte auch nach bisherigem Recht erfolgen müssen.

Die Prüfung der sonstigen Voraussetzungen bei der begünstigenden Körperschaft kann ebenfalls nicht als Begründung herangezogen werden; denn auch sie läuft insofern genauso ab, wie bei jeder anderen zu überprüfenden gemeinnützigen Körperschaft [1]. Der Reichsfinanzhof hat daher auch folgerichtig die Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln dann für unschädlich gehalten, wenn sichergestellt war, daß das Geld seiner gemeinnützigen Bestimmung zugeführt wurde [2].

Da die Sicherstellung, wie ausgeführt, immer gewährleistet ist, könnte unbedenklich bei einer Verallgemeinerung dieses Grundsatzes jede Körperschaft, die einer anderen gemeinnützigen Körperschaft irgendwelche Mittel zur Verfügung stellt, von der Steuer befreit werden.

Die Argumentation von der Kontroll- und Vorbeugungsfunktion des Erfordernisses der Unmittelbarkeit trifft also nicht zu, da die Möglichkeiten mittelbarer gemeinnütziger Tätigkeit auf das Zurverfügungstellen von sachlichen, finanziellen oder persönlichen Mitteln an andere gemeinnützige Körperschaften beschränkt sind. Bei diesen Fällen zeigt sich gerade umgekehrt eine leichtere Nachprüfbarkeit.

Schließlich ist in diesem Zusammenhang noch darauf hinzuweisen, daß ein möglicher Mißbrauch der Steuervergünstigung, nachdem die Ausschüttung jeder Form von Gewinn an die Gesellschafter aufgehoben wurde (§ 3 Ziff. 2 Ge-

---

1) Zur Frage der Nachprüfung durch das Finanzamt siehe Bühring DStZ 1958/305 ff.

2) So ausdrücklich RFH StW 1933 Nr. 258. Siehe auch RFH StW 1927 Nr. 746 und die Beispiele auf S. 51 ff.

meinnützigkeitsverordnung 1941) weitgehend ausgeschlossen ist.

Darüberhinaus wäre ein möglicher Mißbrauch bei der aufgezeigten begrenzten Zahl der Fälle mittelbarer gemeinnütziger Tätigkeit genauso wahrscheinlich oder unwahrscheinlich, wie bei den Körperschaften, die ihre Zwecke unmittelbar verwirklichen.

d) Zur Selbstverwirklichung

Nachdem sich die historischen und sonstigen Gründe, die zur Einführung beziehungsweise Beibehaltung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit führten, als unzutreffend oder überholt erwiesen haben, bleibt lediglich die Berufung der Rechtsprechung und Lehre auf die mit dem Prinzip der Selbstverwirklichung erzielten "guten" Ergebnisse im Gemeinnützigkeitsrecht bestehen.

Hierbei handelt es sich allerdings um ein Prinzip wie jedes andere, das an seiner Nützlichkeit und daran gemessen werden muß, wieweit es zur Lösung der hier anstehenden Probleme tatsächlich geeignet ist.

Wenn weiter oben, im Zusammenhang mit der Frage der Ausschließlichkeit gesagt wurde, daß die unmittelbare Förderung der Regelfall, die mittelbare Förderung dagegen die Ausnahme sei, so bedarf diese Aussage einer gewissen Korrektur. Eine gemeinnützige Körperschaft wird zwar in der Mehrzahl der Fälle ihre Zwecke auch selbst verwirklichen, aber hierin erschöpfen sich die Möglichkeiten ausschließlich gemeinnütziger Tätigkeit keineswegs.

Das zeigt bereits die weiter oben vorgenommene Untersuchung der Rechtsprechung. Der Gesetzgeber, im wesentlichen den Vorarbeiten der Rechtsprechung folgend, sah sich daher zu zahlreichen Ausnahmevorschriften veranlaßt, deren zusammenfassende Betrachtung mehr gegen als für das Erfordernis der Unmittelbarkeit spricht.

Da bereits festgestellt wurde, daß eine ausschließlich mittelbare Förderung gemeinnütziger Zwecke nur in den drei Formen der Zurverfügungstellung von finanzieller, persönlicher oder sachlicher Mittel denkbar ist, erscheint es angebracht, die von Gesetz und Rechtsprechung zugelassenen Ausnahmen unter diesem Gesichtspunkt einer abschließenden Betrachtung zu unterziehen.

aa) Folgerungen hinsichtlich der Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln

Die stärkere Ausnahme hinsichtlich der Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln erklärt § 5 Ziff. 1 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953. Danach ist es unschädlich, wenn eine Körperschaft, neben ihrer unmittelbar gemeinnützigen Zweckverwirklichung, anderen gemeinnützigen Körperschaften finanzielle Mit-

tel zuwendet.

Eine teilweise mittelbare Förderung ist also gestattet. Allerdings ist kein Grund ersichtlich, wie Riewald [1] richtig ausführt, diese Ausnahme auf Nebenzwecke zu beschränken. Denn alle Gründe, die überhaupt gegen eine mittelbare Förderung sprechen könnten - und im übrigen bereits widerlegt wurden - müßten auch gegen eine teilweise mittelbare Förderung sprechen.

Läßt man dagegen eine teilweise mittelbare Förderung zu, dann bestehen grundsätzlich keine Bedenken, eine mittelbare Förderung, jedenfalls in der Form der Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln, ganz allgemein für unschädlich zu erklären.

Es muß daher umgekehrt aus der vom Gesetzgeber bereits seit 1941 [2] erkannten Notwendigkeit der Gestattung einer teilweisen mittelbaren Förderung geschlossen werden, daß dies nur ein erster Schritt hin zum Abbau des Erfordernisses der Unmittelbarkeit ist.

In § 4 Abs. 2 Ziff. 4 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 findet sich für einen Sonderfall sogar die Bestimmung, daß es unschädlich ist, wenn das gesamte Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft einer anderen gemeinnützigen Körperschaft übertragen wird. Wenn diese Vorschrift auch nur der Durchführung des Grundsatzes der Vermögensbindung [3] dienen soll, zeigt sich hieran doch deutlich, daß der Gesetzgeber in bestimmten Fällen durchaus bereit ist, seine Bedenken gegenüber einer bloßen Zurverfügungstellung von finanziellen oder sonstigen Mitteln zurückzustellen.

Gerade bei der mittelbaren Förderung durch Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln sind darüberhinaus noch folgende allgemeine Erwägungen zu berücksichtigen:

Geld bildet heute, wie auch sonst im Wirtschaftsleben, die Grundlage jeder gemeinnützigen Tätigkeit. Sei es, daß die Angestellten der Körperschaft entlohnt werden müssen oder daß Gegenstände zur gemeinnützigen Tätigkeit selber oder zur Weitergabe an Bedürftige beschafft werden müssen.

Bei dieser, den wirklichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechenden Betrachtungsweise, erweist sich die Forderung nach unmittelbarer Zweckverwirklichung als längst nicht mehr so bedeutsam, wie sie vielleicht noch zu Anfang dieses Jahrhunderts erschien.

---

1) Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 6 Abs. 14 a.

2) Siehe § 5 Gemeinnützigkeitsverordnung 1941.

3) Zur Vermögensbildung siehe Ehlers B 1954/313.

Ganz abgesehen davon, daß es, wie Loewer [1] richtig ausführt, bei unserer vielseitigen und bis ins einzelne spezialisierten Wirtschaft gar nicht mehr möglich ist, jeden Zweck selber und damit unmittelbar auszuführen, erscheint diese Art der Selbstverwirklichung nur als letzte Stufe beziehungsweise als endgültiger Vollzug der begonnenen gemeinnützigen Tätigkeit. Darauf, wer diese letzte Stufe endgültig verwirklicht, ob insbesondere die diesen Vollzug vorbereitende und schließlich vollziehende Körperschaft eine und dieselbe Person sein müssen, kann es entscheidend nicht ankommen. Wichtiger erscheint in diesem Zusammenhang der Erfolg der gemeinnützigen Tätigkeit, an dessen Verwirklichung auch bei nur mittelbarer Förderung kein Zweifel bestehen kann, da jede mittelbare Förderung sich einmal unmittelbar auswirkt [2]. Insofern ist jeder Schritt, der dieser endgültigen Zweckverwirklichung dient, gleichwertig und damit gleich förderungswürdig.

Es kann wie Runge [3] richtig ausführt, weder wirtschaftlich noch steuerrechtlich einen Unterschied machen, ob die Empfänger der Leistung diese von einem oder zwei gemeinnützigen Unternehmungen empfangen.

Letzten Endes liegt hierin nur eine Form der Arbeitsteilung. Denn sofern es einer gemeinnützigen Körperschaft ohne große Umstände möglich ist, auch die letzte Stufe der unmittelbaren Zweckverwirklichung zu erfüllen, wird sie schon wegen des optischen Eindrucks bemüht sein, diese Zwecke auch selber auszuführen. Verzichtet sie jedoch, aus welchen Gründen auch immer, auf diese letzte Stufe der eigentlichen Vollziehung, so ist ihre Gemeinnützigkeit und damit ihre Förderungswürdigkeit nicht geringer geworden.

Schließlich ist in diesem Zusammenhang auch zu bedenken, daß es seit 1930 jeder gemeinnützigen Körperschaft ausdrücklich freisteht, die Mittel zu ihrer gemeinnützigen Tätigkeit in der Form einer Vermögensverwaltung zu gewinnen. Stellt man sich diese Vermögensverwaltung für einen Augenblick als ein steuerrechtlich selbständiges Gebilde, ähnlich dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, beziehungsweise als dessen Vorstufe vor, wie es von einigen Autoren vertreten wird [4], so kann es doch keinen Unterschied machen, ob die Mittel zu

---

1) Loewer DStZ A 1956/121.

2) Hinsichtlich der Nachprüfbarkeit wird auf Seite 62 ff. verwiesen.

3) Runge JW 1933/1908 (Anm. zu RFH JW 1933/1907). Hiergegen Jacoby S. 73.

4) Siehe dazu Seitz S. 92, 93, der negativ ausgedrückt unter Vermögensverwaltung die Nutzung des Vermögens ohne Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr versteht (S. 89). Siehe auch die Ausführungen Kennerknechts in DStBl 1931/787 und RFH Slg. 46/1. Zum Begriff der Vermögensverwaltung siehe auch RFH Slg. 34/329, RFH RStBl 1934/379.

der eigentlichen gemeinnützigen Tätigkeit durch eine Vermögensverwaltung erbracht werden, die sich innerhalb der gemeinnützigen, unmittelbar tätig werdenden Körperschaft abspielt oder ob die Mittel von einer anderen, nur aus einer Vermögensverwaltung bestehenden Körperschaft stammen, die sie einer weiteren gemeinnützigen Körperschaft zur Verfügung stellt.

bb) Folgerungen hinsichtlich der Zurverfügungstellung von persönlichen Mitteln

Hinsichtlich der Zurverfügungstellung von persönlichen Mitteln, besteht in § 5 Ziff. 2 Gemeinnützigkeitsverordnung eine beinahe erschöpfende Ausnahmeregel [1]; allerdings nur, soweit es sich um die mittelbare Verfolgung eines Nebenzweckes handelt. Anscheinend war hier das Gebot der unmittelbaren Zweckverwirklichung so drückend, daß selbst die Reichsfinanzverwaltung diese mittelbare Zweckverwirklichung bereits 1939 für unmittelbar gemeinnützig erklärte [2].

cc) Folgerungen hinsichtlich der Zurverfügungstellung von sachlichen Mitteln

Zwar meint § 5 Ziff. 1 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 nur finanzielle Mittel, es ist jedoch kein Grund ersichtlich, den Grundgedanken dieser Vorschrift nicht auch für die Zurverfügungstellung von sachlichen Mitteln gelten zu lassen.

Ein erster Schritt in dieser Richtung findet sich bereits in dem gemeinsamen Ländererlaß zur Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 [3]. Dort wird unter Nr. 3 Abs. 1 zu § 5 Ziff. 2 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 ausgeführt, daß auch die gleichzeitige Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln, wie Krankenwagen usw. unschädlich ist.

---

1) Für weitere theoretisch denkbare Möglichkeiten hat sich in der Praxis kaum ein Bedürfnis gezeigt. Folgende Fälle, in denen auch die Zurverfügungstellung persönlicher Mittel eine Rolle spielte, sind zu erwähnen: RFH RStBl 1943/467 (Ein landwirtschaftlicher Verein gab anderen Stellen Anregungen und Unterlagen für marktregelnde Maßnahmen. Die Unmittelbarkeit wurde zwar verneint, es liegt jedoch unabhängig davon schon keine gemeinnützige Tätigkeit vor.) FG Stuttgart DStZ B 1954/171 (Eine Stiftung hatte es sich zum Ziel gesetzt, ohne eigene Eingriffsmöglichkeit, das öff. Vergebungswesen in der Bundesrepublik zum Vorteil aller Beteiligten zu beeinflussen; die Unmittelbarkeit wurde bejaht).

2) RdErl. des RdF RStBl 1939/857, 860 unter II 2.

3) BStBl 1954 II 50.

Weitere Ausnahmevorschriften bestehen bislang auf diesem Gebiet nicht, obwohl gerade hier die Unbilligkeit des Erfordernisses der Unmittelbarkeit besonders deutlich wird. Denn es macht praktisch kaum einen Unterschied, ob eine Gesellschaft, die im Besitz eines Sportplatzes ist, diesen verschiedenen Sportvereinen oder allgemein den Jugendlichen der Stadt zur Verfügung stellt.

Ähnliche Bedenken meldet auch Germershausen [1] an, der sich gegen die überstrenge und grundsätzliche Auffassung des Reichsfinanzhofs zum Merkmal der Unmittelbarkeit wendet. Seiner Ansicht nach liegt es gerade in der Mehrzahl der Fälle "mittelbarer" Förderung so, daß die Zurverfügungstellung der entsprechenden Mittel oder Grundstücke an eine andere gemeinnützige Körperschaft, immer unter bestimmten Weisungen oder Voraussetzungen erfolgt, so daß darin durchaus eine Verfolgung eigener Zwecke liege [2].

Germershausen wendet sich somit nicht gegen das Erfordernis der Unmittelbarkeit als solches, sondern will lediglich deren Voraussetzungen sehr weit fassen.

Eine entsprechend weite Auslegung des Begriffs der unmittelbaren Zweckverwirklichung wäre angesichts der starren Haltung der Rechtsprechung sicherlich, von der Praxis her gesehen, ein großer Gewinn. Es fragt sich jedoch, ob unter diesen Umständen überhaupt noch etwas von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit übrigbleibt und ob es dann nicht konsequenter ist, dieses Erfordernis ganz zu streichen.

dd) Sonstige Gründe

Der Gesetzgeber ist somit in allen drei Bereichen möglicher mittelbarer gemeinnütziger Zweckverwirklichung erkennbar von dem Erfordernis der Unmittelbarkeit abgewichen. Hinzu kommen, neben diesen ganz allgemein ausgesprochenen Abweichungen, die als Einzelfälle aufgezeigten Ausnahmeentscheidungen der Rechtsprechung.

Das ursprüngliche Prinzip der Selbstverwirklichung ist damit so stark durchbrochen, daß es berechtigt erscheint, diesen Grundsatz ganz fallen zu lassen.

Hiergegen kann auch nicht eingewandt werden, daß diese Art der Argumentation grundsätzlich mit derselben Berechtigung gegenüber dem Erfordernis der Ausschließlichkeit geführt werden könne, da zahlreiche der behandelten Ausnah-

---

1) Germershausen S. 34 ff.

2) Diese Möglichkeit der Auslegung hätte bei entsprechender Auslegung der Theorie des Mittelsmannes bestanden (siehe S. 36 ff.); die Rspr. ging jedoch, wie aufgezeigt, einen anderen Weg.

mevorschriften insoweit zugleich das Erfordernis der Ausschließlichkeit aufheben.

Das Erfordernis der Ausschließlichkeit ist von anderer, grundsätzlicher Bedeutung im Gemeinnützigkeitsrecht als das Erfordernis der Unmittelbarkeit. Es dient dazu, klare Verhältnisse zu schaffen und verhindert, daß die Steuervergünstigung auch dem nicht gemeinnützigen Teil einer nur teilweisen gemeinnützigen Körperschaft zugutekommt. Schließlich hat sich im Rahmen dieser Untersuchung das Erfordernis der Ausschließlichkeit als brauchbares Abgrenzungskriterium gegenüber jeder Art steuerlich unerwünschter Betätigung oder Bevorzugung gemeinnütziger Körperschaften erwiesen.

Insbesondere ist aber auch zu bedenken, daß ein großer Teil der Ausnahmevorschriften von dem Erfordernis der Ausschließlichkeit noch auf der Vorstellung beruht, daß zur ausschließlichen auch die unmittelbare Zweckverwirklichung gehört. Legt man dagegen, wie aufgezeigt, das Erfordernis der Ausschließlichkeit richtig so aus, daß eine Körperschaft dann ausschließlich gemeinnützig ist, wenn nicht nur ihre unmittelbaren, sondern auch ihre mittelbaren Zwecke gemeinnützig sind, so entfallen grundsätzlich die in § 11 Abs. 4 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 genannten Ausnahmevorschriften. In § 5 Ziff. 1 Gemeinnützigkeitsverordnung wird eine teilweise mittelbare gemeinnützige Zweckverwirklichung für unschädlich erklärt. Diese Ausnahmevorschrift von dem Erfordernis der Ausschließlichkeit wäre überflüssig, wenn das Erfordernis der Unmittelbarkeit entfiele [1]. Ähnliches gilt für § 5 Ziff. 2 Gemeinnützigkeitsverordnung (Zurverfügungstellung von Arbeitskräften).

So betrachtet, bleiben als einzige Ausnahmevorschriften von dem Erfordernis der Ausschließlichkeit, nachdem seit 1941 jegliche Gewinnausschüttung an die Gesellschafter verboten ist [2], nur noch § 5 Ziff. 3 (Unschädlichkeit der Ausgaben für Grabpflege des Stifters [3]) und Ziffer 4 Gemeinnützigkeitsverordnung (Unschädlichkeit der Bildung von Rücklagen), deren grundsätzliche Berechtigung nicht zu bestreiten ist.

Das Erfordernis der Ausschließlichkeit ist daher im Gegensatz zum Erfordernis der Unmittelbarkeit nicht nur berechtigt, es gilt auch weitgehend ausnahmslos.

Neben den allgemein gesetzlich festgelegten und in Einzelfällen von der Rechtsprechung entschiedenen Ausnahmefällen, ist noch auf eine weitere Durch-

---

1) Eine echte Ausnahme bedeutet in diesem Zusammenhang nur die Zulassung der Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln an soziale Behörden.

2) § 3 Ziff. 2 GemVO 1941.

3) Anders noch zum Beispiel RFH Slg. 42/133. Siehe dazu auch Kaase B 1956/1139.

brechung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit seitens der Finanzverwaltung hinzuweisen. Schon seit jeher werden von den Finanzämtern, mit Billigung der Oberfinanzdirektionen, sogenannte "Sammelvereine" als gemeinnützig anerkannt. Es handelt sich beispielsweise um Vereine zur Förderung bedeutender Chöre oder um Schulförderungsvereine, deren Hauptzweck, neben den zweifellos vorhandenen starken ideelen Beweggründen, in der finanziellen Unterstützung der betreffenden Einrichtung besteht. In diesen Fällen liegt lediglich eine mittelbare Förderung durch Zurverfügungstellung von finanziellen Mitteln vor, die streng genommen, zur Versagung der Steuerfreiheit führen müßte.

Die innere Berechtigung der Steuerbefreiung dieser zweifellos gemeinnützig handelnden Körperschaften ist jedoch offensichtlich.

3. Zusammenfassung

Das Erfordernis der Unmittelbarkeit, das dazu dienen sollte, die Steuerbefreiung nicht nur dann auszuschließen, wenn gemeinnützige Zwecke "neben" nicht begünstigten Zwecken ausgeführt wurden, sondern auch dann, wenn diese Zwecke "durch" eine auf einen nicht begünstigten Zweck gerichtete Tätigkeit, den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, verfolgt wurden [1], ist zumindest für diese beiden Arten mittelbarer Förderung überflüssig.

Dafür, daß keine anderen Zwecke "neben" den steuerbegünstigten Zwecken ausgeübt werden, bietet allein das Erfordernis der Ausschließlichkeit hinreichenden Schutz [2].

Die Möglichkeit, daß die gemeinnützigen Zwecke unbeschadet der steuerlichen Begünstigung "durch" eine nicht steuerbegünstigte Tätigkeit, den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, verfolgt werden, wurde nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nicht durch das Erfordernis der Unmittelbarkeit ausgeschlossen, da dieses Erfordernis sich nur auf die gemeinnützige Zweckverwirklichung als solche bezog und nicht auf die Art der Mittelbeschaffung [3].

Wenn man jedoch insofern das Erfordernis der Unmittelbarkeit erweiternd auf diese Art der mittelbaren Förderung beziehen, also annehmen will, daß die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs die ganze steuerliche Begünstigung ausschließt, besteht seit Einführung der Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs kein Bedürfnis mehr für das Erfordernis der Unmittelbarkeit, da dessen Zweck nunmehr auf eine der Sache mehr entsprechenden Weise erreicht wird.

---

1) So Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 6 Abs. 10.

2) Siehe Seite 57 ff.

3) Siehe S. 60 ff.

In bezug auf die dritte Form mittelbarer Förderung, nämlich der Zurverfügungstellung von finanziellen, sachlichen oder persönlichen Mitteln an andere gemeinnützige Körperschaften, erweist sich das Erfordernis der Unmittelbarkeit - wie dargestellt - als unberechtigte Härte. Denn hier ist die bereits von Kraft [1] erhobene Forderung nach gemeinnütziger, selbstloser Förderung des Gemeinwohls ohne weiteres gegeben. Sowohl das subjektive Element, der Gemeinsinn, als auch die objektive Voraussetzung der Förderung des Gemeinwohls, sind bei dieser Art mittelbarer Förderung erfüllt.

Es liegt also nicht so, wie der Reichsfinanzhof in einer nicht veröffentlichten Entscheidung einmal ausführte [2], daß der Gesetzgeber gute Gründe gehabt habe, die bloß mittelbare Förderung der Allgemeinheit nicht genügen zu lassen, da sonst jede im öffentlichen Interesse liegende Tätigkeit gemeinnützig sei.

Auch das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht, das grundsätzlich den von Kraft aufgestellten Erfordernissen folgt, fordert trotz des Erfordernisses der Ausschließlichkeit keine unmittelbare Zweckverwirklichung.

Niggli [3] faßt das wie folgt zusammen:

"Die altruistische Zwecksetzung verlangt, daß der Nutzen, der mittelbar oder unmittelbar durch die gemeinnützige Wirkung entsteht, vornehmlich nicht der gemeinnützigen Institution oder ihren Mitgliedern selbst, sondern Dritten zugute kommt".

V. SCHLUSSBETRACHTUNG

1. Finanzwirtschaftliche Auswirkungen

Zu Beginn des vorigen Abschnittes wurde darauf hingewiesen, daß der Grundsatz der Selbstverwirklichung kritisch hinsichtlich seiner Zweckmäßigkeit und Nützlichkeit untersucht werden müsse. Dazu gehört neben der rechtlichen Betrachtung auch ein kurzer Ausblick auf die volkswirtschaftlichen und finanzwirtschaftlichen Konsequenzen der etwaigen Aufhebung des Erfordernisses der Unmittelbarkeit.

---

1) Kraft aaO S. 328 ff.

2) RFH III A 208/32, 30.6.1932 zitiert in RFH RStBl 1939/921. Hierzu kritisch Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 6 Abs. 9.

3) Niggli S. 75. Siehe zum schweizerischen Gemeinnützigkeitsrecht auch Mandach: Die Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht.

Mit als wesentliches Ergebnis dieser Untersuchung ist festzuhalten, daß der Kreis der Fälle möglicher mittelbarer gemeinnütziger Zweckverwirklichung, der nach dem bisherigen Rechtszustand nicht zu einer steuerlichen Begünstigung führt, überschaubar klein ist.

Es handelt sich im wesentlichen nur um Fälle, in denen eine sonst gemeinnützige Körperschaft einer anderen gemeinnützigen Körperschaft finanzielle oder sachliche Mittel zur Verfügung stellt, also im Grunde um Variationen der eingangs dieser Untersuchung geschilderten Beispiele. Schon nach dem bisherigen Rechtszustand ist die Zurverfügungstellung von persönlichen Mitteln durch § 5 Ziff. 2 Gemeinnützigkeitsverordnung für den Hauptfall, der Zurverfügungstellung von Arbeitskräften, steuerlich unschädlich. Für weitere, theoretisch denkbare Möglichkeiten hat sich in der Praxis kein Bedürfnis gezeigt.

So betrachtet, geht es im Ergebnis allein um die Zurverfügungstellung von finanziellen und sachlichen Mitteln.

Betrachtet man die im Rahmen dieser Untersuchung unter II 2, a und b aufgezeigte Rechtsprechung, so zeigt sich, daß die Zahl der echten Fälle mittelbarer, ausschließlicher Gemeinnützigkeit relativ gering ist. Es handelt sich in jeder Fallgruppe um etwa 8 bis 10 Entscheidungen, in denen nach heute herrschender und de lege lata nicht bestrittener Auffassung, die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit allein wegen mangelnder Unmittelbarkeit versagt wurde.

Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, daß sich diese Zahlenangaben nur auf die höchstrichterliche Rechtsprechung beziehen. Weiterhin ist in diesem Zusammenhang zu beachten, daß die gemeinnützigen Einrichtungen sich weitgehend durch entsprechende "Organisation" auf diese Rechtsprechung eingestellt haben [1].

Mag daher auch die wirkliche Zahl mittelbar gemeinnütziger Körperschaften bedeutend größer gewesen sein, so ist doch davon auszugehen, daß ein grosser Teil des sonst in der Form einer mittelbaren gemeinnützigen Förderung wirksamwerdenden Kapitals bereits heute durch entsprechende Organisation, etwa durch Beteiligung an unmittelbar gemeinnützigen Körperschaften, gemeinnützigen Zwecken dient und somit von der Steuerbefreiung erfaßt wird. Selbst eine steuerliche Verselbständigung dieser Kapitalien würde an dem bestehenden Steueraufkommen nichts ändern.

Die Möglichkeit der verstärkten Neugründung altruistischer Körperschaften, insbesondere auf kleinerer Basis oder auf örtlicher Ebene, ist allerdings nicht von der Hand zu weisen.

Gerade bei derartigen Körperschaften ist jedoch kein oder nur ein geringes Steueraufkommen zu erwarten, da kleine Körperschaften nicht veranlagt werden

---

1) So Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 6 Abs. 13.

Der, wie auch immer beschaffene, indirekte oder direkte Steuerausfall durch die Neugründung mittelbar gemeinnütziger Körperschaften, wird sich daher nicht sehr bemerkbar machen.

Die Bedenken des Reichsfinanzhofs [1], daß mit der Zulassung der mittelbaren gemeinnützigen Förderung eine unübersehbare Zahl von Körperschaften als gemeinnützig anerkannt werden müßte, der Gesetzgeber daher gute Gründe gehabt habe, die bloß mittelbare Förderung nicht genügen zu lassen, sind daher auch unter finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht berechtigt.

Der sich hieraus für die Allgemeinheit ergebende Nutzen muß jedenfalls höher veranschlagt werden, als ein etwaiger Steuerausfall.

2. Gesetzgeberische Folgerungen

Das so als überflüssig erkannte und zu unbilligen Ergebnissen führende Erfordernis der Unmittelbarkeit kann jedoch nur im Wege der Gesetzesänderung aufgehoben werden.

Im Falle einer derartigen Gesetzesänderung wäre das Erfordernis der Unmittelbarkeit sowohl in den §§ 17 Abs. 1 und 6, 18 Abs. 1, 19 Abs. 1 Steueranpassungsgesetz sowie in § 2 Abs. 1 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 ersatzlos zu streichen.

Hinsichtlich des Erfordernisses der Ausschließlichkeit würde es sich empfehlen, in § 4 Abs. 1 Gemeinnützigkeitsverordnung eine klarstellende Bestimmung wie sie bereits der Reichsfinanzhof 1921 aussprach, aufzunehmen.

"Ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dient ein Unternehmen dann, wenn nicht nur seine mittelbaren, sondern auch seine unmittelbaren Zwecke gemeinnützig sind [2]".

Die Ausnahmen von dem Erfordernis der Ausschließlichkeit wären grundsätzlich aufrechtzuerhalten, soweit sie nicht ihrerseits auf dem Erfordernis der Unmittelbarkeit beruhen [3].

§ 11 Gemeinnützigkeitsverordnung wäre insgesamt zu streichen; die Bestimmung des § 11 Abs. 2 könnte sinngemäß in § 15 Gemeinnützigkeitsverordnung betreffend die Geschäftsführung eingebaut werden, wobei das Wort unmittelbar auch dort zu streichen wäre.

---

1) So RFH III A 208/32, 30.6.1932 (nicht veröffentlicht, zitiert in RFH RStBl 1939/921). Siehe dazu S. 71.

2) Siehe RFH Slg. 5/70.

3) Siehe dazu S. 68/69 ff.

Schließlich wäre das Wort "unmittelbar" in den einzelnen Steuerbefreiungsvorschriften [1] zu streichen.

Dagegen wäre das Erfordernis der Unmittelbarkeit in § 4 Ziff. 16 a Umsatzsteuergesetz zu belassen. Das Wort unmittelbar in Buchstabe a hat hier einen anderen Sinn, als in den sonstigen Befreiungsvorschriften [2]. Darüberhinaus ist dieser weitgehenden Beschränkung der jedermann treffenden Umsatzsteuer grundsätzlich zuzustimmen.

Auch das Erfordernis der Unmittelbarkeit in § 4 Ziff. 3 b letzter Halbsatz Grundsteuergesetz ist ebenfalls nicht voll mit den sonstigen Befreiungsvorschriften vergleichbar und könnte daher grundsätzlich aufrechterhalten werden. Um jedoch zu einer zufriedenstellenden Lösung, beispielsweise im Volkshochschulfall zu kommen, wäre zweckmäßigerweise auf die tatsächliche Benutzung zu gemeinnützigen Zwecken, entweder durch den Eigentümer oder die begünstigte Körperschaft abzustellen.

---

1) So z. B. in § 4 Ziff. 6 KStG
§ 3 Ziff. 6 VStG
§ 3 Ziff. 6 GewStG
§ 18 Abs. 1 Ziff. 19 + 20 ErbStG
§ 7 Abs. 1 Ziff. 1 KVStG
§ 5 Ziff. 8 SHG
§ 18 Abs. 1 Nr. 14 S. 1 LAG
§ 18 Abs. 1 RennwLottG
§ 4 Ziff. 16 Abs. 1 UStG.

2) So Riewald in Becker-Riewald-Koch § 17 StAnpG Anm. 6 Abs. 15. Anders Cerutti DStZ A 1955/17, 19.

LEBENSLAUF

Am 29. Oktober 1937 wurde ich als Sohn des Staatsanwaltes Dr. Gerhard Fricke und seiner Ehefrau Elli Fricke, geb. Herbold in Stettin geboren.

Im Herbst 1943 wurde ich in Flinkow Kreis Stolp eingeschult. Wir flüchteten 1945 und wohnen seit 1947 in Göttingen. Dort besuchte ich das Felix-Klein-Gymnasium und legte Ostern 1957 mein Abitur ab.

Anschließend studierte ich in Göttingen, München, Hamburg und wiederum in Göttingen Jura. Am 1. September 1961 bestand ich das Referendarexamen vor dem Justizprüfungsamt bei dem Oberlandesgericht in Celle mit vollbefriedigend.

Ein weiteres Studienjahr verbrachte ich als Stipendiat des Deutschen Akademischen Austauschdienstes in Brüssel.

Im Frühjahr 1963 und im Sommer 1963, 1964 nahm ich an den rechtsvergleichenden Kursen der Internationalen Fakultät für das Studium der Rechtsvergleichung in Straßburg teil.

Im Mai 1963 begann ich meine Referendarausbildung.